

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA

Právní úprava korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny

The Legal Regulation of Corporate Taxation in Selected Eurozone Countries

Studentka: Bc. Hana Klabusayová

Vedoucí diplomové práce: Mgr. Milan Gryga

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra práva

Zadání diplomové práce

Student:

Bc. Hana Klabusayová

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6208T011 Ekonomika a právo v podnikání

Téma:

Právní úprava korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny
The Legal Regulation of Corporate Taxation in Selected Eurozone
Countries

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretická východiska korporátního zdanění
3. Analýza korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny
4. Srovnání korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny a jeho dopady
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

VAN BOEIJEN OSTASZEWSKA, Ola. *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam: IBFD, 2011. 930 s. ISBN 978-90-8722-093-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Mgr. Milan Gryga**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012



JUDr. Bohuslav Halfar
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.“

Datum: 1. 7. 2012

A handwritten signature in black ink, reading "Hana Klabusayová". The script is cursive and fluid, with the first letters of the first and last names being capitalized and prominent.

Bc. Hana Klabusayová

Obsah

1	Úvod	6
2	Teoretická východiska korporátního zdanění.....	8
2.1	Daňová teorie	8
2.1.1	Daňové právo	8
2.1.2	Daň a základní prvky její právní konstrukce.....	9
2.1.3	Funkce daní	11
2.1.4	Klasifikace daní.....	13
2.1.5	Korporátní daň.....	15
2.1.6	Systémy korporátního zdanění	17
2.2	Evropské právo	19
2.2.1	Historie evropské integrace	20
2.2.2	Prameny evropského práva	22
2.2.3	Daňová ustanovení a harmonizace	23
2.2.4	Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění	25
2.2.5	Evropská měnová unie	26
3	Analýza korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny	30
3.1	Problémové země eurozóny	30
3.1.1	Řecko.....	31
3.1.2	Itálie.....	36
3.1.3	Irsko.....	40
3.1.4	Portugalsko.....	44

3.2	Právní úprava korporátního zdanění SRN	49
3.2.1	Německá ekonomika	49
3.2.2	Německý daňový systém.....	51
3.2.3	Německá korporátní daň	53
4	Srovnání korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny a jeho dopady.....	57
4.1	Typ daňového systému	57
4.2	Poplatníci korporátní daně a zdanitelný příjem	58
4.3	Odpisy.....	59
4.4	Daňové ztráty	59
4.5	Daňové pobídky	61
4.6	Sazba korporátní daně.....	61
4.7	Návrhy a doporučení.....	63
5	Závěr	67
	Seznam použité literatury	69
	Seznam použitých internetových zdrojů	70
	Seznam zkratk.....	73
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	75

1 Úvod

Vytvoření evropské integrace je výsledkem mnohaletých snah. Evropská unie je silným ekonomickým subjektem, který se jeví být optimálním protipólem pro ekonomicky nejsilnější stát světa, jímž je USA, a zároveň pro rostoucí ekonomiky, jako je např. Čína, která má v současné době druhou nejsilnější ekonomiku.

Velkým krokem v evropské integraci bylo zavedení společné měnové politiky a s tím spojené jednotné měny euro. Eurozóna v současné době čítá 17 členů, přičemž se počítá s jejím rozšiřováním.

Dluhová krize se na Evropské unii neblaze podepsala a způsobila problémy, které přetrvávají a nejspíš ještě několik let, ne-li desetiletí, přetrvávat budou. Někteří skeptici předvídají úplné zhroucení jednotné měny eura, a někteří také celé Evropské unie. Zhroucení eurozóny je nejčastěji diskutováno v souvislosti s enormním zadlužením některých států.

V rámci zemí eurozóny je díky jednotné měně euro harmonizována měnová politika. Co se týče fiskální politiky, v současné době je sice žhavým tématem Evropské unie a hlavně eurozóny kontroverzní Pakt o rozpočtové kázni, nicméně fiskální politika jednotlivých států je velmi rozlišná. Hlavním nástrojem fiskální politiky jsou daně. Dlouholeté snahy o harmonizaci nepřímých daní, především daně z přidané hodnoty, lze pokládat za úspěšné. Problematika přímých daní je ovšem odlišná, harmonizace přímých daní důležitým tématem, nicméně je harmonizační proces poněkud pomalý a málo efektivní.

Příjem z přímých daní je jednou z největších příjmových položek státních rozpočtů v jednotlivých státech Evropské unie. Pro některé západní státy je dokonce mnohdy charakteristický vyšší příjem z daní přímých, nežli z daní nepřímých. Naproti tomu je podíl přímých daní na celkových příjmech výrazně nižší ve východních státech Evropské unie. Nejdůležitějšími přímými daněmi jsou daně důchodové, a to osobní důchodová daň a firemní důchodová daň, neboli daň korporátní.

Předložená diplomová práce je zaměřena na korporátní daň, která bude pojímána jako daň z příjmů právnických osob. Tato daň není prozatím harmonizována, a proto se její konstrukce v jednotlivých státech liší. Vzhledem k současné krizi eurozóny budou v této

diplomové práci rozebrány korporátní daně ekonomicky slabých států eurozóny a následně srovnány s korporátními daněmi ekonomicky nejsilnějšího státu eurozóny.

Cílem diplomové práce je porovnat korporátní zdanění vybraných zemí eurozóny. K dosažení vytyčeného cíle budou právní úpravy korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny nejprve podrobně analyzovány a na základě analýzy korporátního zdanění budou navrhнутy možné teoretické změny korporátního zdanění, které by vedly ke zvýšení státních příjmů vybraných států eurozóny.

2 Teoretická východiska korporátního zdanění

Teoretická část diplomové práce bude vzhledem k tématu zaměřena především na daňovou teorii s důrazem na korporátní zdanění a na evropské právo.

2.1 Daňová teorie

Pro fungování státu a celé státní správy je nutno zajistit příjem do veřejných rozpočtů. Nejvýznamnějším příjmem veřejných rozpočtů jsou daně, jako povinné platby, jež má každý poplatník povinnost odvést ze svého důchodu ve prospěch státu. Byť byly různé druhy platebních povinností známy již ve starověku, vznik daní je spojen až se vznikem států a peněžního hospodářství. Vznik novodobých daní je pak možno datovat až od 18. století.

Základními principy daní jsou dle moderní daňové teorie především spravedlnost a efektivnost.¹ Dle principu daňové spravedlnosti by výše daní měla být závislá na možnostech jednotlivých subjektů a na prospěchu, jež tyto subjekty získávají ze spotřeby služeb poskytovaných jim státem. Subjekty, které mají ze spotřeby služeb poskytovaných jim státem stejný prospěch, by měly odvádět stejně vysoké daně, subjekty mající prospěch vyšší, by pak měly odvádět daně vyšší. Systém výběru daní je považován za efektivní, pokud výnos z daní nepřevyšuje administrativní náklady na jeho získání. Dalšími požadavky, které jsou na daňový systém kladeny, jsou např. právní perfektnost, srozumitelnost, daňová neutralita jako účinek na chování daňových subjektů, administrativní jednoduchost, atd.

2.1.1 Daňové právo

Právním odvětvím upravujícím problematiku daní je daňové právo. Daňové právo je přitom zvláštní částí finančního práva. Jelikož je obecná část finančního práva tvořena právem správním, daňové právo úzce souvisí i s tímto právním odvětvím.

Z hlediska rozdělení práva na veřejné a soukromé na základě kritéria metody právní regulace je nutno daňové právo vymezit jako právo veřejné. Daňové právo totiž naplňuje

¹ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 126.

základní charakteristiky veřejného práva, především předpoklad nerovného postavení právních subjektů v prvním vztahu. Na jedné straně daňověprávního vztahu totiž stojí stát nebo jiný orgán veřejné moci, který v souladu se zásadou legality a oficiality stanovuje normu obsahující daňovou povinnost, a na druhé straně stojí daňový poplatník jako adresát této normy, přičemž mu není dána možnost se od normy vlastním projevem vůle odchýlit pod hrozbou sankce. Právní účinky aktu veřejné moci nastávají nezávisle na vůli adresáta. Daňověprávní normy se rovněž vyznačují kogentností, která je příznačná právě pro normy veřejného práva. Soukromoprávní normy se naproti tomu vyznačují spíše dispozitivní právní úpravou.

2.1.2 Daň a základní prvky její právní konstrukce

Odborná literatura nabízí několik definic daně, jednotná definice daně pravděpodobně ani neexistuje. Ku příkladu Bakeš (2009) definuje daň jako „*platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.*“² Nejdůležitějším požadavkem, který je na daň kladen, je požadavek zákonnosti. Tento požadavek bývá explicitně vyjádřen v Ústavách jednotlivých států. V případě České republiky je to v článku č. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“.

Předpokladem vzniku daňověprávního vztahu je vedle právní skutečnosti, která způsobuje vznik, změnu nebo zánik právního vztahu, také právní norma. Každá daňověprávní norma musí být konstruována z několika prvků, které jsou pro ni charakteristické a které musí být stanoveny zákonem. Mezi základní prvky konstrukce daní řadí většina autorů, např. Sovová, Fiala (2009), následující prvky:

- subjekt daně,
- objekt daně,
- základ daně,
- sazba daně,
- splatnost daně.

² BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 154.

Za daňový subjekt je označována osoba, které ze zákona vznikla povinnost daň zaplatit.³ Daňovými subjekty jsou buď daňoví poplatníci, jejichž příjmy nebo majetek jsou dani podrobeny, nebo daňoví plátcí. Úkolem daňových plátců je vybrat daň od daňového poplatníka nebo jiného subjektu a následně ji odvést do příslušného veřejného rozpočtu. V některých případech tedy zákon neukládá daňovému poplatníku, aby sám odváděl daň, ale tuto povinnost uloží daňovému plátcí.

Objektem, nebo také předmětem daně, daňová teorie označuje hospodářskou skutečnost, na jejímž základě vzniká poplatníkovi daň povinnost daň odvést.⁴ Objekt daně je prvkem, který často rozhoduje o názvu daně a jeho určení je především podstatné pro následné stanovení daňového základu. Jánošíková, Mrkývka, Tomažič a kol. (2009) rozdělují objekty daní do čtyř skupin, a to hlava, majetek, spotřeba a důchod. Jelikož je objekt daně jen rámcovým vymezením, je nutno definovat i předmět daně. Předmět daně je širší nežli její objekt, jde totiž o úplné vymezení rozsahu objektu daňovým zákonem. Jelikož je toto vymezení mnohdy velmi široké, často se uplatňuje institut vynětí z předmětu daně. V případě, že některá část předmětu daně není součástí daňového základu, jde o daňové osvobození. Osvobození od daně, které může být buď úplné, nebo částečné, tedy určuje část předmětu daně, která nepodléhá zdanění.

Základem daně je daňový objekt stanovený v měřitelných jednotkách (peněžních nebo nepeněžních), z něhož se vyměřuje daň.⁵ Peněžní vyjádření základu daně je charakteristické pro daň valorické (daň ad valorem), nepeněžní pak pro daň specifické. Zatímco valorické daň jsou stanoveny podle ceny daňového základu a vyjadřují se nejčastěji procentem, daň specifické jsou určeny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek zdaňovaného znaku obsaženého v daňovém základu.⁶

K vyjádření daňového základu v čase slouží zdaňovací období, což je časové období, za něž se daň vyměřuje a následně hradí. Základ daní výnosových a důchodových lze v některých případech snížit o tzv. odpočitatelné položky, neboli odpočty. Odpočty lze dělit na odpočty standardní, které jsou stanoveny pevnou částkou a jsou vázány na zákonem stanovené podmínky, např. slevy na dani, a na odpočty nestandardní, jejichž výše je variabilní, např. daňová ztráta, odpočet darů, apod.

³ JÁNOŠÍKOVÁ, P., P. MRKÝVKA, I. TOMAŽIČ et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 300.

⁴ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 160.

⁵ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 27.

⁶ ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 52.

Daňová sazba je měřítko, které slouží k stanovení výše daně z daňového základu sníženého o odpočty. Dle druhu daňového základu lze rozlišovat daňové sazby jednotné a diferencované. Zatímco jednotná sazba daně je stejná pro všechny typy a druhy předmětu daně, diferencovaná sazba se liší v závislosti na druhu předmětu daně.

Dle poměru k velikosti daňového základu se rozlišují daňové sazby pevné a proporcionální. Pokud je daňová sazba stanovena bez ohledu na hodnotu nebo velikost daňového základu, jedná se o sazbu pevnou. Naproti tomu proporcionální, nebo také poměrná sazba daně, vyjadřuje podíl výše daně a výše daňového základu, a to v procentech. Pokud se procento ze základu daně nemění při různých daňových základech, jde o sazbu lineární. V případě sazby daně, která se s růstem daňového základu snižuje, se jedná o sazbu regresivní. Pokud procentní sazba daně roste se zvyšujícím se základem daně, jde o sazbu progresivní, přičemž se v závislosti na výši sazby při přechodu z jednoho daňového pásma do druhého rozlišuje sazba progresivně klouzavá a sazba progresivně stupňovitá. Při progresivně klouzavé sazbě je přechod z jednoho daňového pásma do druhého poměrně pozvolný, zatímco při progresivně stupňovité sazbě je tento přechod výrazný a ostrý.

Splatnost daně lze definovat jako okamžik, ke kterému vzniká daňovému poplatníkovi povinnost příslušnou daň zaplatit.⁷ Zaplacení daňové povinnosti může být stanoveno buď jednorázově pomocí záloh na dani, na základě splátek, nebo formou srážky daně.⁸

2.1.3 Funkce daní

Daně jako nástroj pro řízení hospodářství státu plní několik více či méně podstatných funkcí, které spolu velmi často úzce souvisí. Jde především o následující funkce:

- fiskální funkce,
- alokační funkce,
- redistribuční funkce,
- stabilizační funkce,

⁷ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 27.

⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, P., P. MRKÝVKA, I. TOMAŽIČ et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 304.

- regulační funkce,
- motivační funkce,
- sociální funkce.

Za základní funkci daní je považována funkce fiskální. Daně jsou příjmem veřejných rozpočtů a jsou z nich financovány veřejné výdaje. Jsou tak jedním z nejdůležitějších nástrojů pro řízení hospodářství státu, jelikož stát pro plnění svých základních úloh potřebuje finanční prostředky, které získává právě prostřednictvím daní.⁹

Alokační funkce daní souvisí s rozdělením (alokací) zdrojů, neboli vládních výdajů, mezi soukromou a veřejnou spotřebu. Uplatní se převedším na trhu, pro který je charakteristická neefektivnost v umísťování zdrojů, související např. s tržními selháními. S alokační funkcí souvisí i akumulační funkce, která je však někdy ztotožňována s funkcí fiskální, případně i se samotnou alokační funkcí. Vychází totiž rovněž ze skutečnosti, že daně tvoří podstatnou část příjmů veřejných rozpočtů a veřejných peněžních fondů.

Daně jsou prostředkem redistribuce důchodů ve státě. Vybíráním daní a poskytováním transferových plateb vláda ovlivňuje a uskutečňuje přerozdělení disponibilních peněžních prostředků. V případě ponechání redistribuce důchodů pouze tržnímu mechanismu samotnému, tedy bez jakékoli vládní intervence, by se pravděpodobně rozdíl mezi bohatými a chudými velmi rychle zvětšovaly a celková úroveň blahobytu by poklesla. Vláda proto odčerpáváním části důchodů prostřednictvím daní a následným poskytováním důchodů prostřednictvím transferů snižuje majetkové rozdíly mezi obyvatelstvem.

Stabilizační funkce daní se projevuje především při cyklických výkyvech ekonomiky a spočívá ve snaze o zmírnění výkyvů makroekonomických veličin, jako je např. zaměstnanost a cenová hladina. Tato funkce, která se začala uplatňovat v období hospodářské krize v 30. letech 20. století, tedy spočívá v tom, že prostřednictvím daní může vláda stimulovat nedostatečnou agregátní poptávku a tím tlumit cyklické výkyvy, jimiž ekonomika prochází.¹⁰ Jelikož tato funkce daní a její účinnost neodmyslitelně souvisí s efektivností fiskální politiky jako takové, bývá předmětem kontroverzí a rozličných názorů. Odpůrci fiskální politiky argumentují, že právě snaha o stabilizaci ekonomiky prostřednictvím fiskálních zásahů vyvolává její nestabilitu.

⁹ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 27.

¹⁰ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 100.

Daně mohou mít také funkci regulační. Prostřednictvím daní může stát regulovat, chránit a oslabovat určité ekonomické aktivity.¹¹ Může jimi především zmírňovat důsledky negativních ekonomických externalit, jako je škodlivost výroby, neekologické výrobní postupy, apod. Snížením daní v určitých oblastech může stát stimulovat investice do dané oblasti, zvýšením daní může naopak omezit obchodování s určitými komoditami.

Prostřednictvím daní lze motivovat, ale také demotivovat daňové subjekty k úsporám a s nimi spojeným investicím, nebo také k vyvíjení většího pracovního úsilí. V tomto faktu může být spatřována motivační funkce daní.

Výše a konstrukce daní má sociální dopad na obyvatelstvo. Jde zejména o dopad na cenové relace. Co se týče sociální funkce daní při jejich konstrukci, jde např. o právní úpravu zvýšení a snížení daňové sazby s ohledem na určité sociální skutečnosti, jako je počet vyživovaných osob, jejich věk, neschopnost uplatnění se v důsledku invalidity, nebo rodinný stav.¹² Byť se tyto sociální aspekty vyskytují nejčastěji v souvislosti s daněmi z příjmů fyzických osob, nelze je vyloučit, ani pokud jde o daně z příjmu právnických osob.

2.1.4 Klasifikace daní

Pro třídění daní lze použít několik hledisek a metod. V odborné literatuře se objevuje mnoho kritérií dělení daní, např. Široký (2008) klasifikuje daně dle subjektu daně, dle objektu daně, dle příjmových poměrů poplatníka, dle stupně účelovosti použití výnosu z daní, dle stanovení hodnoty daně vzhledem k daňovému základu, dle stupně jejich progrese, apod. Bakeš (2009) rozděluje daně následovně:

- daně osobní a daně na věci,
- daně přímé a nepřímé,
- daně majetkového typu a daně důchodového typu,
- daně katastrové a daně tarifní,
- daně analytické a daně syntetické,
- daně pravidelně se opakující a daně případové,
- daně celostátní a daně komunální.

¹¹ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 28.

¹² GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 101.

Daně osobní se vyměřují na základě poplatníkovy osobního příjmu a respektují poplatníkovu příjmovou situaci. Daně na věci, neboli daně in rem, se odvádějí z titulu vlastnictví nebo držby majetku, z titulu nákupů a prodejů, atd.

Dělení daní na daně přímé a nepřímé lze považovat za dělení nejčastější. Přímé daně postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku a daňový poplatník nemůže povinnost platit daň převést na jiný subjekt. Naproti tomu daně nepřímé postihují příjem při jeho upotřebení a daňový plátce je osobou odlišnou od daňového subjektu, který daň skutečně nese. Daně přímé jsou daněmi adresnými, jelikož respektují příjem poplatníka, nepřímé daně jsou naopak daněmi neadresnými, jelikož neodrážejí majetkovou situaci poplatníka.

Dělení na daně majetkového a důchodového typu odráží hledisko předmětu daně, zda je jím majetek, či nějaký příjem. Oba tyto typy daní jsou daněmi přímými. Nepřímé daně lze naproti tomu dělit na všeobecné daně a akcízy.¹³

Daně lze dělit na daně katastrové a tarifní podle techniky ukládání daňových povinností. Pokud jsou poplatníkovy poměry zaznamenány ve zvláštních, průběžně doplňovaných soupisech, jde o daně katastrové. Daně tarifní jsou vyměřovány v okamžiku vzniku rozhodné události, a to pomocí sazebníku.

Podle toho, zda daně postihují každý jednotlivý zdroj příjmu poplatníka, anebo zda postihují celý důchod bez ohledu na jeho prameny, lze daně dělit na daně analytické a syntetické.

Při zkoumání periodicity, tedy opakovanosti vzniku daňové povinnosti, lze daně dělit na daně pravidelně se opakující a na daně případové, jejichž placení se v čase periodicky neopakuje.

Pokud jsou daně uvalovány státem na centrální úrovni a jsou stejné na celém území státu, jedná se o daně celostátní. Pokud daně vyměřuje jiná správní jednotka, např. územně samosprávný celek, a to pouze pro své území, jde o daně komunální. V souvislosti s prohlubující se integrací států teorie vymezuje také daně nadnárodní, jako formu hypotetickou, v současnosti zatím neexistující.

Podle rozpočtového určení výnosu z daní lze daně dělit na výlučné, jejichž výnos je příjmem jednoho typu rozpočtu (např. státního rozpočtu), a na daně sdílené, jejichž výnos

¹³ ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 49.

se dělí mezi několik typů veřejných rozpočtů (např. mezi rozpočet státu a rozpočet územních celků).

Dle stupně účelovosti použití výnosu z daní lze rozlišovat daně účelové, jejichž výnos je použit k financování určitých a předem vybraných oblastí, a na daně neúčelové, jejichž výnos plyne do veřejných rozpočtů bez předchozího přesného určení cílové oblasti.¹⁴

Co se týče kritéria dělení daní podle stanovení hodnoty daně vzhledem k daňovému základu, rozlišují se daně jednotkové, neboli specifické, a daně ad valorem, taktéž daně k hodnotě.¹⁵ Dle stupně progrese se daně dělí na progresivní, proporcionální a regresivní. Pokud současně s růstem důchodu roste i míra zdanění tohoto důchodu, jedná se o progresivní zdanění. Pokud naopak s růstem důchodu míra zdanění klesá, jde o zdanění regresivní. Při proporcionálním zdanění se míra zdanění při růstu důchodu nemění.

Na mezinárodní úrovni je velmi často využívána klasifikace daní podle metodiky OECD. Tato klasifikace slouží především ke statistickým účelům a k usnadnění komparací daňových soustav mezi jednotlivými zeměmi. Dle metodiky OECD jsou daně rozděleny do šesti hlavních skupin, viz níže, které se dále rozčleňují na podskupiny ve dvou úrovních. Korporátní daň přitom spadá pod první hlavní skupinu.

[1000] Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů.

[2000] Příspěvky na sociální zabezpečení.

[3000] Daně z mezd a pracovních sil.

[4000] Daně majetkové.

[5000] Daně ze zboží a služeb.

[6000] Ostatní daně.

2.1.5 Korporátní daň

Daň ze zisků korporací, daň z příjmů právnických osob, čili korporátní daň, je daní přímou, důchodového typu.

¹⁴ ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 56.

¹⁵ ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 51.

Nejen pro možnost mezinárodního srovnání se odborná literatura¹⁶ zaměřuje na několik prvků korporátní daně, a to především na typ daňového systému, daňové poplatníky, zdaňovaný příjem, osvobození od daně, odpisy, daňové ztráty, daňové sazby, pobídky a správu daně.¹⁷

Daňové odpisy majetku jsou peněžním vyjádřením opotřebení tohoto majetku.¹⁸ Odpisováním majetku si daňový poplatník snižuje svůj daňový základ, čímž snižuje i svou daňovou povinnost. Odpisování může poplatník uplatňovat pouze u zákonem stanovených položek, po dobu a ve výši stanovené zákonem. Doba odpisování může být v zákoně stanovena buď počtem období, po jejichž dobu může poplatník odpisovat, anebo procentní sazbou, která stanoví, jakou část výdaje může poplatník v daném zdaňovacím období odepsat.

K odpisování lze použít buď metodu rovnoměrného odpisování (lineární odpisy), nebo metodu zrychleného odpisování (regresivní odpisy). Při zrychleném odpisování je v zákoně obvykle stanoven koeficient sloužící k výpočtu části výdaje, jenž lze v jednotlivých letech odpisovat. Odpisy jsou přitom vyšší v prvních letech a v následujících obdobích klesají. Mimořádné odpisy potom umožňují odepsání majetku za kratší dobu, než je obecná doba odpisování.

Problematika odpisů může být do jisté míry sporná, protože odpisy vlastně nezvýhodňují daňového poplatníka, nýbrž zvýhodňují stát, protože znemožňují poplatníkovi uplatnit celý výdaj v momentu jeho uskutečnění. Nicméně v případě, že právní úprava již odpisování zakotvuje, je pro daňového poplatníka vždy výhodnější kratší doba odpisování a co nejvyšší sazba odpisu za dané období.

Stejně jako odpisy lze od základu daně odečíst i daňové ztráty, pokud to právní úprava dovoluje. Daňová ztráta se zjišťuje z účetnictví a mluví se o ní v případě, že výdaje převyšují příjmy. Daňovou ztrátu lze obvykle odčítat od základu daně po dobu a ve výši stanovené zákonem.

Cílem investičních pobídek, jimiž jsou státem poskytované podpory, je přilákání investorů na určité území, do určitého podnikatelského odvětví apod., a to zejména za

¹⁶ Např. publikace nakladatelství *IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation)*.

¹⁷ Daňoví poplatníci, zdaňovaný příjem, osvobození od daně a daňová sazba viz podkapitola 2.1.2, typ daňového systému viz podkapitola 2.1.6.

¹⁸ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 78.

účelem zvýšení daňových výnosů a s tím spojené zvýšení státních příjmů, zvýšení zaměstnanosti, pomoci rozvoji regionů, nebo zlepšení obchodní bilance. Investiční pobídky jsou přitom poskytovány jak domácím, tak zahraničním investorům. Mohou mít různou formu, může se jednat např. o finanční dotace, slevy na dani, daňové prázdny, různé příspěvky nebo možnost využívat snížených sazeb daní.

2.1.6 Systémy korporátního zdanění

V úvodu této podkapitoly je nutno poznamenat, že korporátní daň a její samotná existence v daňových soustavách je předmětem mnoha kontroverzí. Jejich příčinou je fakt, že v daňových soustavách vedle sebe existují dvě důchodové daně, a to daň z příjmů korporací (Corporate Income Tax, CIT), a daň z příjmů fyzických osob (Personal Income Tax, PIT). V případě jejich propojení dochází k tzv. dvojímu zdanění (Double Taxation)¹⁹, což je nutno považovat za efekt velmi nepříznivý pro daňové poplatníky.

Jádro problému dvojího zdanění vychází z toho, že již zdaněný zisk korporací je vždy následně dále dělen; buď je vyplacen fyzickým osobám jako jejich příjem (je pak zdaňován např. jako odměna členů statutárních orgánů, nebo příjem za práci společníků a jednatelů, atd.) nebo je rozdělen mezi akcionáře dané korporace ve formě dividend nebo jiných podílů na zisku (a je pak zdaňován např. jako příjem z kapitálového majetku). Zisk korporace je tedy zdaněn dvakrát, nejdříve daní korporátní, a následně daní osobní.

Dle metodiky OECD je rozlišováno několik systémů zdanění korporací, pro jejichž rozlišení je klíčová integrace korporátní a osobní daně. Jde v podstatě o různé systémy danění rozdělených dividend. Rozdělení je následující:²⁰

- **klasický systém – CL** (Classical system),
- **modifikovaný klasický systém – MCL** (Modified classical system),
- **plná imputace – FI** (Full imputation),
- **částečná imputace – PI** (Partial imputation),
- **systém s částečným zahrnutím – PIN** (Partial inclusion),

¹⁹ OECD [online]. *Corporate and capital income taxes*. [cit. 2012-05-04]. Dostupné z WWW: <http://www.oecd.org/document/60/0,3746,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html#C_CorporateCapital>.

²⁰ OECD [online]. *Overall statutory tax rate on dividend income*. [cit. 2012-05-04]. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/26/51/33717596.xls>>.

- **systém dělené sazby – SR** (Split rate system),
- **systém bez dvojího zdanění – NST** (No shareholder taxation of dividends),
- **systém s odpočtem dividend – CD** (Corporate deduction),
- **ostatní typy systémů – OTH** (Other types of systems).

V případě klasického systému (CL) se příjem z dividend zdaní na úrovni akcionáře, a to stejným způsobem jako jiné druhy kapitálových příjmů. Pokud jde o modifikovaný klasický systém (MCL), příjem z dividend se rovněž daní na úrovni akcionáře, avšak preferenční daňovou sazbou, čili příjmy z dividend jsou ve srovnání s ostatními kapitálovými příjmy zvýhodněny. V obou těchto systémech zdanění korporací tedy nedochází k integraci korporátní a osobní daně, a proto dochází k dvojímu zdanění v plném rozsahu.

Naproti tomu jediným systémem, v němž nedochází k dvojímu zdanění, jelikož korporátní a osobní daň jsou plně integrovány, je systém bez dvojího zdanění (NST). V systému bez dvojího zdanění je zisk korporace zdaněn korporátní daní a následně už není zdaněn na úrovni akcionáře.

Zbývající systémy zdanění korporací, tedy systém plné (FI) a částečné imputace (PI), systém s částečným zahrnutím (PIN), systém dělené sazby (SR) a systém s odpočtem dividend (CD), lze řadit mezi systémy s částečnou integrací. K dvojímu zdanění zde dochází pouze částečně v závislosti na mechanismech jeho omezení. Při plné (FI), případně částečné imputaci (PI), jsou daně z dividend plně, případně částečně, započteny na úrovni akcionáře. V systému s částečným zahrnutím (PIN) je naproti tomu část dividend na úrovni akcionáře zahrnuta do jeho zdanitelného příjmu. Systém dělené sazby (SR) se vyznačuje tím, že na úrovni korporace jsou rozdělené dividendy zdaněny vyššími sazbami, než je zdaněn nerozdělený zisk. V systému s odpočtem dividend (CD) dochází na úrovni korporace k plnému či částečnému odpočtu daně placené z rozděleného zisku.

Následující tabulka 2.1 zachycuje četnost výskytu jednotlivých systémů zdanění korporací ve 34 členských zemích OECD v roce 2011.

Tabulka 2.1 Systémy korporátního zdanění v členských státech OECD

Systém	Členský stát OECD
CL	Rakousko, Belgie, Česká republika, Německo, Řecko, Island, Irsko, Itálie, Nizozemsko, Slovinsko, Švédsko
MCL	Dánsko, Izrael, Japonsko, Polsko, Portugalsko, Španělsko, Švýcarsko, USA
FI	Austrálie, Kanada, Chile, Mexiko, Nový Zéland
PI	Korea, Velká Británie
PIN	Finsko, Francie, Lucembursko, Turecko
SR	Žádný stát v současné době neuplatňuje
NST	Estonsko, Slovensko
CD	Žádný stát v současné době neuplatňuje
OTH	Maďarsko, Norsko

Zdroj: OECD, Overall statutory tax rate on dividend income;²¹ vlastní zpracování

Z tabulky 2.1 je patrné, že nejrozšířenějším systémem zdanění korporací je v rámci zemí OECD systém klasický (CL) současně s modifikovaným klasickým systémem (MCL). Jeden z těchto dvou systémů se uplatňuje v 19 státech OECD, lze tedy shrnout, že ve většině členských států OECD podléhají korporátní příjmy dvojímu zdanění.

2.2 Evropské právo

Evropské právo jakožto samostatný právní systém a právní řád může být definováno jako právo Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii. Rozumí se jím „*zakládací smlouvy Evropské unie, jakož i právní normy přijaté orgány EU a mající v těchto pramenech svůj základ.*“²² Vzhledem k tématu předložené diplomové práce je následující podkapitola zaměřena na právní aspekty daní v Evropské unii.

²¹ OECD [online]. Overall statutory tax rate on dividend income. [cit. 2012-05-04]. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/26/51/33717596.xls>>.

²² TICHÝ, L., R. ARNOLD, J. ZEMÁNEK, R. KRÁL a T. DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck. 2011. 47-48 s.

2.2.1 Historie evropské integrace

Integrační tendence bylo možno v Evropě sledovat již po staletí, především v dobovačných bojích mnoha evropských panovníků. Snahy o vytvoření hlubší evropské spolupráce v novodobých dějinách se datují do období po roce 1945, po skončení druhé světové války. Jde především o formování Marshallova plánu v roce 1946, s tím spojený vznik Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci OEEC v roce 1952, smlouvy o celní unii, uzavřené v roce 1948 mezi Belgií, Nizozemskem a Lucemburskem, založení Západní unie mezi Velkou Británií, Francií a zeměmi Beneluxu v roce 1948, apod. K myšlence evropské integrace rovněž přispěl slavný projev francouzského ministra zahraničí Roberta Schumana, přednesený u příležitosti 5. výročí konce druhé světové války, 9. května 1950, známý jako Schumanova deklarace.

Významným milníkem bylo založení Rady Evropy v květnu 1949, přičemž cílem této spolupráce byla a stále je především ochrana lidských práv. V roce 1952 byly na půdě Parlamentního shromáždění, jakožto orgánu Rady Evropy, představeny dvě koncepce evropské integrace. První z nich byla britská koncepce, která navrhovala volnější spojení států bez nadnárodní povahy pod britským velením, přičemž do seskupení měla být zahrnuta rovněž Kanada a USA, jakožto členové s poradním hlasem. Druhá, italská koncepce, podporovaná též německým spolkovým kancléřem Konradem Adenauerem a francouzským ministrem zahraničí Robertem Schumanem, navrhovala vytvoření organizace s nadnárodní povahou za současného přenesení některých práv členskými státy na tuto organizaci. Druhá koncepce znamenala zlom v dosavadní evropské spolupráci; bylo zřejmé, že šest evropských států (Německo, Francie, Itálie, Nizozemsko, Belgie a Lucembursko) bude spíše podporovat tento model intenzivní integrace.

Dne 18. dubna 1951 byla z francouzského podnětu podepsána Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO). Zakládajících států bylo šest: Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemsko. Cílem Evropského společenství uhlí a oceli, označovaného také jako Montánní unie, byl ekonomický rozvoj, zvyšování zaměstnanosti a životní úrovně. Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli byla uzavřena na dobu 50 let, v roce 2002 pozbyla platnosti.

Dne 25. března 1957 byly v Římě podepsány dvě smlouvy, a to Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (Euratom) a Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (EHS). Hlavními cíli Evropského hospodářského

společenství byly hospodářský rozvoj a růst, zvyšování životní úrovně a stabilita. Zásadním zlomem ve vývoji evropské integrace bylo spojení výše zmíněných tří společenství (tj. ESUO, Euratom a EHS) do Evropských společenství (ES).

Vznik Evropské unie přinesla s účinností k 1. listopadu 1993 Maastrichtská smlouva, nebo také Smlouva o Evropské unii. Tato smlouva zavedla pilířovou strukturu EU, a rovněž přinesla několik nových cílů, jako např. podporu udržitelného ekonomického a sociálního pokroku, společnou zahraniční, bezpečnostní a obrannou politiku, justiční spolupráci, apod. Maastrichtská smlouva byla s účinností k 1. lednu 1999 novelizována Amsterodamskou smlouvou, a dále pak s účinností k 1. lednu 2003 Niceskou smlouvou. Poslední dosud přijatou smlouvou je Lisabonská smlouva, která vstoupila v platnost dne 1. prosince 2009 a přinesla především subjektivitu Evropské unie (která doposud nebyla nikde explicitně vyjádřena, nyní je upravena v článku č. 47 Smlouvy o fungování Evropské unie), zrušení pilířové struktury, změnu stávajících zakládajících smluv, tj. Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o Evropských společenstvích, aniž by je nahrazovala, a zároveň přejmenování Smlouvy o Evropských společenstvích na Smlouvu o fungování Evropské unie (SFEU).

Evropská unie v současné době čítá 27 členů. Jednotlivé členské státy a roky jejich přistoupení k EU znázorňuje následující tabulka 2.2.

Tabulka 2.2 Členské státy Evropské unie

Státy	Rok přistoupení
Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemsko	1952
Dánsko, Irsko, Velká Británie	1973
Řecko	1981
Portugalsko, Španělsko	1986
Finsko, Rakousko, Švédsko	1995
Česká republika, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko, Slovinsko	2004
Bulharsko, Rumunsko	2007

Zdroj: Evropská komise; vlastní zpracování

2.2.2 Prameny evropského práva

Za prameny práva se ve formálním smyslu považují ty formy, v nichž je právo obsaženo. Jde o formy, které jsou přímým pramenem poznání práva a v nichž je třeba právní normy hledat.²³

Tichý, Arnold, Zemánek, Král, Dumbrovský (2011) rozlišují prameny evropského práva následovně:

- primární právo,
- obecní právní zásady,
- sekundární právo,
- soudní rozhodnutí (ESD a Tribunálu),
- smlouvy uzavřené EU a členským státy s třetími subjekty (smlouvy o přidružení) a s mezinárodními organizacemi,
- právní obyčej,
- rozhodnutí přijatá zástupci vlád členských států v Radě,
- prameny práva přijaté členskými státy v rámci úzké spolupráce vzniklé na základě čl. 326 an. SFEU.

Součástí primárního práva jsou tzv. zakládací smlouvy, tj. Smlouva o Evropské unii (SEU), Smlouva o fungování Evropské unie (SFEU), Smlouva o založení Evropského společenství atomové energie (SESAB), a jejich novelizace, tj. Jednotný evropský akt, Maastrichtská smlouva, Amsterodamská smlouva, Niceská smlouva, Lisabonská smlouva, dále smlouvy o přistoupení jednotlivých států a k nim připojené protokoly a přílohy, akty předvídané smlouvami a Listina základních práv EU.

Na roveň primárnímu právu jsou postaveny obecné právní zásady, které jsou nekodifikovaným pramenem práva a obsahují základní pravidla, jež jsou společná všem členským státům. Obecné právní zásady jsou vytvářeny Evropským soudním dvorem a hodnotící právní doktrínou.

Sekundární právo zahrnuje právní normy vytvořené orgány EU a lze je dělit na typické právní akty a atypické právní akty. Typické právní akty jsou uvedeny

²³ BOGUSZAK, J., J. ČAPEK a A. GERLOCH. *Teorie práva*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. s. 38.

v čl. 288 SFEU a jsou jimi nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska. Atypické právní akty jsou ty právní akty, které nejsou uvedeny v čl. 288 SFEU; jde především o opatření, sdělení, bílé či zelené knihy.

Dle čl. 288 SFEU má nařízení obecnou působnost, je závazné v celém rozsahu a je přímo použitelné ve všech členských státech. Charakteristickým znakem nařízení je tedy jeho přímý účinek, který znamená bezprostřední závaznost nařízení pro všechny subjekty, aniž by se nařízení muselo transformovat do národního práva. Dle čl. 288 SFEU je „*směrnice závazná pro každý stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům.*“²⁴ Rozhodnutí jsou individuálními právními akty závaznými v celém svém rozsahu, ovšem pouze pro subjekty, jimž jsou adresována. Doporučení a stanoviska nejsou právně závazná a jejich cílem je popsat či jinak přiblížit adresátovi určité chování či situaci.

2.2.3 Daňová ustanovení a harmonizace

Mezi základní cíle daňové politiky Evropské unie patří vnitřní trh a autonomní daňový systém, jehož ovšem dosud nebylo dosaženo.²⁵ Požadavek vnitřního trhu spočívá především v zákazu daňové diskriminace a v harmonizačních snahách.

Smlouva o fungování Evropské unie (SFEU) obsahuje ve své druhé kapitole daňová ustanovení. Článek č. 110 SFEU zakazuje členským státům podrobovat výrobky z jiných členských států vyššímu zdanění, než je zdanění vnitrostátní. Jde tedy o zákaz diskriminace výrobků z jiných členských států prostřednictvím vyšších daní, který by měl zajistit plnou neutralitu zdanění pro tuzemské a dovezené produkty.²⁶ Článek č. 111 SFEU se týká podmínek navrácení daní při vývozu výrobků na území jiného členského státu. Rovněž článek č. 112 SFEU se týká navrácení daní při vývozu do jiných členských států, upravuje zákaz zvýhodňování vývozů osvobozením od daně nebo navrácením daně, stejně jako zákaz zvýhodňování dovozů do jiných členských států vyrovnávacími poplatky nebo jinými daňovými opatřeními. Naproti tomu článek č. 113 SFEU zakotvuje harmonizaci nepřímých daní. Dle tohoto článku budou v rozsahu nezbytném pro zajištění fungování vnitřního trhu a zabránění narušování hospodářské soutěže přijata ustanovení

²⁴ Smlouva o fungování Evropské unie, článek č. 288.

²⁵ TICHÝ, L., R. ARNOLD, J. ZEMÁNEK, R. KRÁL a T. DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck. 2011. 587 s.

²⁶ TICHÝ, L., R. ARNOLD, J. ZEMÁNEK, R. KRÁL a T. DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck. 2011. 586 s.

k harmonizaci právních předpisů týkajících se nepřímých daní, a to zejména daní z obratu a spotřebních daní.

Je zřejmé, že se kapitola druhá SFEU, týkající se daňových ustanovení, dotýká převážně daní nepřímých a jejich harmonizace. V současné době probíhající harmonizace nepřímých daní je dle mnoha autorů nezbytným předpokladem pro fungování společného trhu.²⁷

Naproti tomu proces harmonizace přímých daní je velmi pomalý a téměř stagnuje, přičemž příčinami této stagnace jsou zejména rozdílnosti v účetních systémech jednotlivých zemí, a zároveň neochota jednotlivých členských států k této harmonizaci.²⁸ Přímých daní se v rámci SFEU týká pouze článek č. 112. V současné době přímé zdanění spadá v zásadě do kompetence členských států EU.

Oblast harmonizace přímých daní, především pak daní korporátních, upravuje několik směrnic.²⁹

- Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států (Merger Directive).
- Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Parent-Subsidiary Directive).
- Arbitrážní úmluva 90/436/EHS ze dne 23. července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Transfer Pricing and the Arbitration Convention).
- Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Interests and Royalties Directive).
- Směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Capital Duty Directive).

²⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. s. 115.

²⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. s. 61.

²⁹ EVROPSKÁ KOMISE. [online]. *Daně : Vaše Evropa : Podniky*. [cit. 2012-05-01]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_cs.htm>.

- Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní (Directive on administrative cooperation in the field of taxation).³⁰
- Návrh směrnice Rady ze dne 16. března 2011 o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB).

2.2.4 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Oblasti korporátního zdanění se velmi výrazně dotýkají tzv. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které jsou uzavírány na mezinárodní půdě a jsou rovněž důležitým pramenem mezinárodního práva. Mezinárodní dvojí zdanění znamená „*současné zdanění téhož příjmu nebo majetku (včetně daru a dědictví) u téhož poplatníka ve dvou nebo i ve více státech*“.³¹ Problém mezinárodního dvojího zdanění vyvstává především v případě důchodových daní, a to za předpokladu kolize daňových předpisů dvou či více států. Ke kolizi dochází např. v případě, kdy jsou daňovému subjektu zdaňovány veškeré jeho příjmy, aniž by byl zohledněn fakt, že část jeho příjmů plyne ze zahraničního zdroje, a tato část již tedy byla zdaněna v zahraničí. V opačném případě dojde ke kolizi tehdy, když budou daňovému subjektu, který nemá na území státu svůj daňový domicil, zdaněny jeho příjmy, a ty mu budou rovněž zdaněny ve státě, v němž tento subjekt svůj daňový domicil má. Při mezinárodním dvojím zdanění tedy dochází ke kolizi systémů zdaňování založených na osobní daňové příslušnosti se systémy zdaňování, ve kterých se uplatňuje věcná daňová příslušnost.

K zamezení mezinárodního dvojího zdanění může být použita metoda vynětí nebo metoda započtení. Zatímco metoda vynětí spočívá v tom, že se ve státě příjemce již do daňového základu nezahrne příjem zdaněný v zahraničí, při použití metody započtení se daňovému subjektu sice do daňového základu zahrnou veškeré jeho příjmy, tuzemské i zahraniční, ale následně se odečte daň zaplacená v zahraničí. Metoda vynětí se pak může uplatňovat s plným vynětím, nebo s výhradou progresu; při metodě započtení se může jednat buď o započtení prosté, nebo plné.³²

³⁰ Touto směrnicí byla zároveň zrušena Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Mutual Assistance Directive).

³¹ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 277.

³² BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 278-279.

Při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění se státy často řídí modelovou smlouvou vypracovanou OECD, tzv. Model Tax Convention on Income and Capital. Podle této smlouvy jsou sjednávány a uzavírány především smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi rozvojovými státy, nebo mezi rozvojovými státy a vyspělými státy, jsou uzavírány podle modelové smlouvy a doporučení OSN, tzv. United Nations Model Double Taxation Convention between Developing Countries. Některé státy pak upřednostňují vlastní vzory smluv o zamezení dvojího zdanění, jako např. Spojené státy Americké.

2.2.5 Evropská měnová unie

Vytvoření Evropské měnové unie bylo jakýmsi závěrečným krokem v procesu evropské integrace. Již v červnu 1988 byl Evropskou radou potvrzen záměr zavést Hospodářskou a měnovou unii (HMU). K navrhnutí konkrétních kroků k uskutečnění tohoto záměru byl pověřen výbor, jemuž předsedal tehdejší předseda Evropské komise Jacques Delors. Výsledná tzv. Delorsova zpráva poukázala na nutnost vytvoření měnové unie jako předpokladu plného využívání výhod vnitřního trhu. Delorsova zpráva navrhla tři samostatné, na sebe navazující etapy, jako cesty k dosažení Hospodářské a měnové unie.³³

Mezivládní konference, která na výsledky Delorsovy zprávy navázala, byla v roce 1991 zakončena uzavřením Smlouvy o Evropské unii. Tato tzv. Maastrichtská smlouva nabyla účinnosti 1. listopadu 1993 a vymezila hlavní body měnové integrace. Především byly třem etapám vzniku měnové unie přiřazeny termíny jejich uskutečnění, další úkoly a cíle.³⁴ Maastrichtská smlouva rovněž stanovila institucionální podobu měnové unie a sloužila jako podklad pro zřízení Evropské centrální banky. V neposlední řadě byla stanovena tzv. konvergenční kritéria, která musí pro vstup do třetí fáze měnové unie každá členská země splňovat. Jednotlivé etapy a kroky při budování Hospodářské a měnové unie byly následující.³⁵

³³ EVROPSKÁ CENTRÁLNÍ BANKA. [online]. *Hospodářská a měnová unie*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <<http://www.ecb.int/ecb/history/emu/html/index.cs.html#stage1>>.

³⁴ BUSINESSINFO. [online]. *Maastrichtská smlouva*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/zavedeni-eura-v-cr/euro-maastrichtska-smlouva/1001759/51168/>>.

³⁵ EVROPSKÁ CENTRÁLNÍ BANKA. [online]. *Hospodářská a měnová unie*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <<http://www.ecb.int/ecb/history/emu/html/index.cs.html#stage1>>.

První etapa byla zahájena 1. července 1990 a obsahovala následující kroky:

- plná liberalizace kapitálových obchodů,
- užší koordinace mezi centrálními bankami,
- volné používání ECU,
- zlepšení a prohloubení hospodářské konvergence.

Druhá etapa byla zahájena 1. ledna 1994 a obsahovala tyto kroky:

- založení Evropského měnového institutu,
- zákaz úvěrování veřejného sektoru centrálními bankami,
- koordinace měnových politik,
- nezávislost národních centrálních bank.

Třetí etapa byla zahájena 1. ledna 1999 a obsahovala následující kroky:

- neodvolatelná fixace směnných kurzů,
- zavedení eura,
- uskutečňování jednotné měnové politiky,
- nabytí účinnosti mechanismu směnných kurzů ERM-II,
- nabytí účinnosti Paktu stability a růstu.

Pojmenování evropské měnové jednotky „euro“ bylo odsouhlaseno Evropskou radou koncem roku 1995. Předchůdcem eura byla evropská měnová jednotka ECU, která byla tvořena košem specifických podílů národních měn členských států.³⁶ Eurozóna (neboli Eurosystem ve smyslu článku č. 282 SFEU), je označení pro společenství těch států Evropské unie, které společnou měnu euro zavedly. Ve třetí etapě došlo ke vzniku Evropské centrální banky, která spolu s národními centrálními bankami členských států tvoří Evropský systém centrálních bank (ESCB) a řídí měnovou politiku Unie. Dle článku č. 13 odst. 1 SEU je ECB jedním ze sedmi orgánů Unie, tvoří tedy institucionální rámec EU.

Dne 2. května 1998 bylo určeno, že 11 členských států splnilo podmínky pro účast ve třetí etapě Hospodářské a měnové unie. Počínaje 1. lednem 1999 zavedly členské státy

³⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, P., P. MRKÝVKA, I. TOMAŽIČ et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 270.

Evropské unie, kromě Velké Británie, Dánska, Švédska a Řecka, jednotnou měnu. Velká Británie a Dánsko si při vyjednávání Maastrichtské smlouvy prosadily výjimku pro zavedení eura (tzv. opt-out), Švédsko zavedení jednotné měny odmítlo v referendu (byť je stále právně vázáno jednotnou měnu přijmout), a Řecko se stalo členem měnové unie až dodatečně v roce 2001. Od 1. ledna 1999 bylo zrušeno ECU, přestaly existovat národní měny přistoupivších členských států a byly nahrazeny eurem (národní měny však stále zůstaly v oběhu). Také začala fungovat Evropská centrální banka. Od 1. ledna 2002 (tento den bývá označován jako E-day) byly do oběhu uvedeny bankovky a mince jednotné měny euro, národní měny pak byly postupně staženy z oběhu.³⁷

V důsledku dosavadního nenaplnění hospodářské části Hospodářské a měnové unie se mluví také o pojmu měnová unie; vytvoření hospodářské unie je stále podmíněno několika podstatnými kroky ve sbližování hospodářských politik. Měnová unie se vyznačuje třemi podstatnými aspekty, a to jednotnou měnou, jednotnou centrální bankou a jednotnou měnovou politikou.³⁸

Pro vstup do třetí etapy HMU musí členská země kumulativně splnit konvergenční kritéria, označovaná též jako Maastrichtská kritéria, podle smlouvy, kde byla obsažena. Konvergenční kritéria jsou upravena v článku č. 140 Smlouvy o fungování Evropské Unie (SFEU) a specifikována v Protokolu o konvergenčních kritériích a v Protokolu o postupu při nadměrném schodku, na které se SFEU odkazuje a které jsou k ní připojeny. Konvergenční kritéria jsou následující:³⁹

- stav schodku veřejných financí, poměr schodku veřejných financí a hrubého domácího produktu nesmí překročit 3 %,
- dlouhodobě udržitelné celkové veřejné zadlužení, poměr veřejného dluhu a hrubého domácího produktu nesmí překročit 60 %,
- musí být zajištěn vysoký a udržitelný stupeň cenové stability a průměrné míry inflace. Průměrná míra inflace nesmí po dobu jednoho roku před posuzováním překročit míru inflace tří členských států s největší cenovou stabilitou o více než 1,5 %,

³⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, P., P. MRKÝVKA, I. TOMAŽIČ et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 271.

³⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, P., P. MRKÝVKA, I. TOMAŽIČ et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 269.

³⁹ EVROPSKÁ KOMISE. [online]. *Konvergenční kritéria*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/ceskarepublika/information/glossary/term_63_cs.htm>.

- dlouhodobé nominální úrokové míry nesmí o více než dva procentní body přesáhnout úrokové míry tří členských států s nejlepší cenovou stabilitou,
- dodržování kurzového rozpětí měny, po dobu posledních dvou let musí být dodržováno stanovené fluktuační pásmo dané měny v Evropském měnovém systému bez vážného napětí, aniž by muselo dojít k devalvaci měny.

Eurozóna v současné době čítá 17 členů. Přehled těchto států a rok jejich přistoupení k Hospodářské a měnové unii znázorňuje následující tabulka 2.3.

Tabulka 2.3 Členské státy eurozóny

Stát	Rok přistoupení k HMU
Belgie, Finsko, Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemsko, Portugalsko, Rakousko, Španělsko	1999
Řecko	2001
Slovinsko,	2007
Malta, Kypr	2008
Slovensko	2009
Estonsko	2011

Zdroj: Evropská centrální banka;⁴⁰ vlastní zpracování

⁴⁰ EVROPSKÁ CENTRÁLNÍ BANKA. [online]. *Mapa Eurozóny 1999-2011*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <<http://www.ecb.int/euro/intro/html/map.cs.html>>.

3 Analýza korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny

Tato kapitola diplomové práce je zaměřena na analýzu korporátních daní vybraných zemí eurozóny. Vzhledem k probíhající hospodářské krizi bude analýza zaměřena nejprve na ekonomicky slabé státy eurozóny a následně na zástupce ekonomicky silných států. Vybranými zeměmi eurozóny pro účely této práce proto budou Řecko, Itálie, Irsko, Portugalsko a Německo. Odůvodnění výběru těchto konkrétních zemí bude rozebráno v následujících podkapitolách.

Korporátní zdanění je důležité vzhledem k tomu, že v rámci zemí eurozóny je již harmonizována monetární politika, a pokud jde o fiskální politiku, nejdůležitější nepřímá daň – DPH – již prodělala značné harmonizační kroky. Přímé daně prozatím harmonizovány nejsou, jde tedy o jednu z oblastí, které se v rámci zemí eurozóny budou lišit. Korporátní daň patří přitom s osobní důchodovou daní mezi nejdůležitější přímé daně.

Analýza korporátního zdanění jednotlivých problémových zemí eurozóny bude v podkapitole 3.1 zaměřena na několik prvků korporátní daně, a to především na typ systému zdaňování korporací, subjekty daně, zdanitelný příjem, daňové odpisy, daňové ztráty, pobídky a na sazbu korporátní daně. V podkapitole 3.2 bude rozebrána německá ekonomika, německý daňový systém a korporátní zdanění.

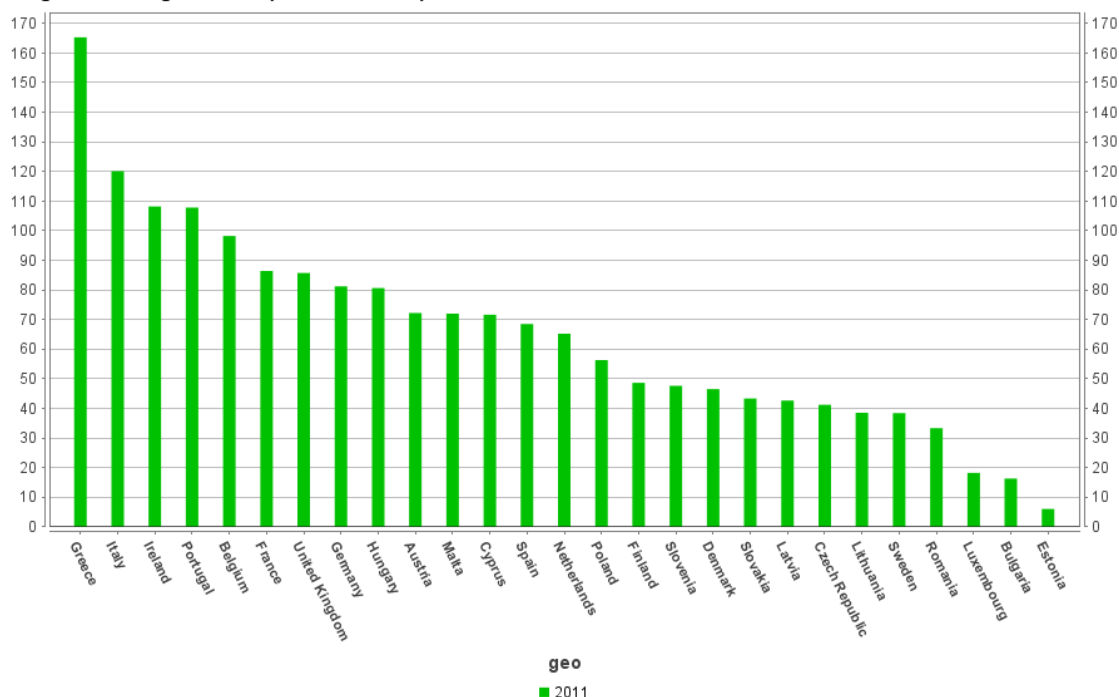
3.1 Problémové země eurozóny

V souvislosti s dluhovou krizí, která v posledních letech postihla evropské země, se velmi často diskutuje o tzv. problémových zemích. Za problémové státy eurozóny budou v rámci této práce považovány nejzadluženější státy eurozóny, a zároveň celé Evropské unie. Zadluženost zemí Evropské unie znázorňuje graf 3.1, který zachycuje veřejný dluh ve smyslu Maastrichtské smlouvy. Tímto veřejným dluhem se rozumí celkový hrubý dluh v jeho jmenovité hodnotě nesplacený ke konci roku, konsolidovaný uvnitř a mezi jednotlivými odvětvími veřejné správy, tj. ústřední vládou, regionálními nebo místními orgány nebo fondy sociálního zabezpečení.⁴¹

⁴¹ Viz Protokol o postupu při nadměrném schodku, článek č. 2.

Graf 3.1 Poměr hrubého veřejného dluhu k hrubému domácímu produktu v % za rok 2011

General government gross debt (Maastricht debt) in % of GDP - annual data



Zdroj: Eurostat⁴²

Z grafu 3.1 je zřejmé, že nejzadluženějšími státy v roce 2011 byly Řecko, Itálie, Irsko a Portugalsko. V Řecku dosáhl veřejný dluh ve smyslu Maastrichtské smlouvy nejvyšší hodnoty, a to 165,3% HDP. Italský veřejný dluh v roce 2011 činil 120,1% HDP. Irský a portugalský veřejný dluh dosáhl velmi podobných hodnot, v Irsku činil 108,2% HDP a v Portugalsku 107,8% HDP.

V následujících podkapitolách proto budou rozebrány korporátní daně těchto čtyř států.

3.1.1 Řecko

Řecko, které je jednou z kolébek evropské civilizace, vzniklo jako moderní stát v roce 1975. Z hlediska politického systému je Řecko republikou, jeho jednokomorový

⁴² EUROPEAN COMMISSION. [online]. *Eurostat : General government gross debt (Maastricht debt) in % of GDP-annual data* [cit. 2012-05-02]. Dostupné z WWW: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/dataset?p_product_code=TIPSGO10>.

parlament čítá 300 členů a jen volen na období čtyř let. Řecko je rozděleno na 13 správních regionů.⁴³

Do Evropské unie vstoupilo Řecko v roce 1981. V důsledku nesplnění konvergenčních kritérií nevstoupilo Řecko do třetí etapy Hospodářské a měnové unie k 1. lednu 1999, ale až k 1. lednu 2001. Následně pak byla k 1. lednu 2002 v Řecku stejně jako v dalších 11 členských státech EU (v Belgii, Finsku, Francii, Irsku, Itálii, Lucembursku, Německu, Nizozemsku, Portugalsku, Rakousku a Španělsku) zavedena jednotná měna euro. Dne 28. února 2002 pak byla v Řecku ukončena platnost dosavadního národního oběživa, jímž byla řecká drachma (GRD). Přepočítací koeficient byl přitom 1 euro = 340,750 GRD.

Co se týče daňového zatížení obyvatelstva, pro jehož měření slouží daňová kvóta, lze konstatovat, že daňové zatížení řeckého obyvatelstva je nejnižší ve srovnání s ostatními zeměmi eurozóny. Řecká daňová kvóta byla v roce 2011 ve výši 30,3%, přičemž průměrná daňová kvóta v zemích eurozóny je 36,5%. Tempo růstu HDP, klíčového ukazatele vývoje ekonomiky, se v Řecku snížilo z -3,5% v roce 2010 na -6,9% v roce 2011. Tempo růstu HDP se přitom v Řecku pohybuje v záporných hodnotách již od roku 2008. Vysoká, a zároveň neustále rostoucí míra nezaměstnanosti je indikátorem prohlubující se ekonomické krize. Vyšší míra nezaměstnanosti než v Řecku byla ke konci roku 2011 jen ve Španělsku, kde dosáhla 23,2%. Některé makroekonomické ukazatele Řecka jsou uvedeny v tabulce 3.1.

Tabulka 3.1 Některé makroekonomické ukazatele Řecka

Rozloha	131 957 km ²
Počet obyvatel	11309885
Daňová kvóta	30,3%
Tempo růstu reálného HDP	-6,9%
Míra inflace	3,1%
Míra nezaměstnanosti	21,2%

Zdroj: Eurostat; vlastní zpracování

⁴³ EVROPSKÁ UNIE. [online]. *Řecko*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/greece/index_cs.htm>.

V Řecku je sazba korporátní daně, její základ i slevy na dani ukládány státem jako centrální autoritou. Výnos z korporátních daní se dělí mezi státní rozpočet a rozpočty lokálních celků. Tabulka 3.2 zachycuje základní údaje o řecké dani z příjmů korporací.

Tabulka 3.2 Základní údaje o korporátní dani Řecka

Zákonná úprava	NOMOS ΥΠ' ΑΡΙΘ. 223, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. (zákon č. 2238/94, články č. 98-118)
Název korporátní daně	Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (daň z příjmů právnických osob)
Korporátní daň v platnosti od	1. ledna 1994

Zdroj: Taxes in Europe Database; vlastní zpracování

V Řecku se uplatňuje klasický systém (CL) vztahu korporátního a osobního zdanění, po zdanění zisku korporací jsou dividendy daněny srážkovou daní. Výše srážkové daně činila 21% v roce 2011, v důsledku změny zákona v březnu 2011 se srážková daň počínaje rokem 2012 zvýšila na 25%. Je nutno poznamenat, že systém zdaňování dividend se v Řecku v posledních letech poněkud často měnil. Až do roku 2008 nedocházelo v Řecku k danění rozdělených dividend, uplatňoval se totiž systém bez dvojího zdanění (NST). Počínaje rokem 2009 se začaly dividendy danit v souladu s modifikovaným klasickým systémem (MCL), a od roku 2011 se uplatňuje systém klasický (CL).

Korporátní dani v Řecku podléhají především akciové společnosti (AE), společnosti s ručením omezeným (EPE), stát a municipální společnosti bez ohledu na to, zda jsou právnickými osobami, družstva a jejich jednotky, daňoví nerezidenti operující v Řecku, anebo neziskové organizace.

Příjem podléhající zdanění je rozdělen do 5 skupin:

- A-B příjem z nemovitého majetku (pozemky a budovy),
- C příjem z movitého majetku (příjmy z investic),
- D příjem z podnikání,
- E příjem ze zemědělství,
- F příjem z ostatních zdrojů.

Ze zdanění jsou vyloučeny následující příjmy:

- dividendy a další formy rozděleného zisku od rezidentů,
- dividendy investičních společností a příjmy investičních fondů,
- úroky ze státních dluhopisů a úroky vydané telekomunikační společností (OTE) nebo energetickou společností (DEH), pokud jim byla speciálním zákonem udělena tato výjimka (obě společnosti, OTE i DEH, jsou státními podniky),
- úroky ze zahraničních půjček,
- kapitálové výnosy z prodeje akcií zaevidovaných na Athénské burze, nebo na jakékoli zahraniční burze,
- příjem z derivátových transakcí uskutečněných na Athénské derivátové burze nebo na podobné zahraniční burze.

Odpisování hmotného majetku je dle řeckého daňového práva povinné. Majetek, jehož pořizovací hodnota přesahuje 1200 EUR, může být odepsán v roce, kdy byl pořízen, nebo kdy se začal využívat. Navíc v případě, že je čistá hodnota majetku po odpisování nižší než 10% nákladů na jeho pořízení, může být tento majetek plně odepsán v roce jeho pořízení. Pro odpisování majetku se využívá metoda rovnoměrného odpisování s určitými výjimkami. Volba mezi rovnoměrným či zrychleným odpisováním je dána u nových strojních zařízení nebo u technických výrobních zařízení, která byla pořízena po 1. lednu 1998 průmyslovými, řemeslnými nebo hornickými společnostmi. Sazby zrychleného odpisování jsou přitom stanoveny jako sazby rovnoměrného odpisování násobené třemi. Odpisové sazby jsou stanoveny jako nízké a vysoké, přičemž si daňový poplatník může vybrat sazbu v jejich rozmezí a tu v následujících letech nemůže měnit.

Náklady na zahájení podnikání, předprovozní náklady nebo náklady na koupi nemovitého majetku mohou být odečteny v jednom roce, nebo po částech maximálně v pěti letech. Stejně pravidlo se týká i koupeného goodwillu, ne však goodwillu nabytého za chodu společnosti.

Ochranné známky a patenty mohou být odpisovány po dobu jejich užitnosti, ne však déle než trvá jejich ochranná doba zápisu, která je v Řecku 10 let u ochranných známek a 20 let u patentů.

Pozemky v Řecku nelze odpisovat. Od roku 1992 jsou společnosti povinny každé čtyři roky přecenit své pozemky a budovy s ohledem na míru inflace. Zisk získaný z přecenění slouží k vyrovnání daňové ztráty.

Odpisové sazby se liší dle povahy odpisovaného majetku. U strojových zařízení a vybavení se pak liší podle druhu podnikatelské činnosti.

Daňové ztráty společností zabývajících se všemi typy podnikatelských činností, tedy společnosti obchodní, průmyslové, hornické, farmářské a řemeslné, mohou být převáděny do následujících pěti let. Převádění daňových ztrát nazpět není možné. V případě fúze nemohou být daňové ztráty zanikající společnosti přesunuty do nástupnické společnosti a nadále převáděny. Společnosti si mohou odečíst také jakékoli ztráty v důsledku deteriorace nebo odpisování kapitálového majetku. Kapitálové ztráty způsobené prodejem nebo zhoršením kapitálového majetku se mohou odčítat pouze v roce jejich realizace. Pokud v tomto roce společnost nedosáhla žádného zisku a kapitálové ztráty převýšily běžné ztráty, mohou být kapitálové ztráty převáděny i do následujících období.

V Řecku je možno nalézt široké spektrum daňových pobídek, které jsou dostupné jak pro řecké investory, tak pro zahraniční investory podnikající v řeckých společnostech. Investiční pobídkový systém je platný od 1. února 2011 a kvalifikované investiční projekty v jeho rámci mohou získat částku rovnou 50% kvalifikovaných nákladů daného investičního plánu. Výše pobídek je rovněž závislá na velikosti investiční společnosti.

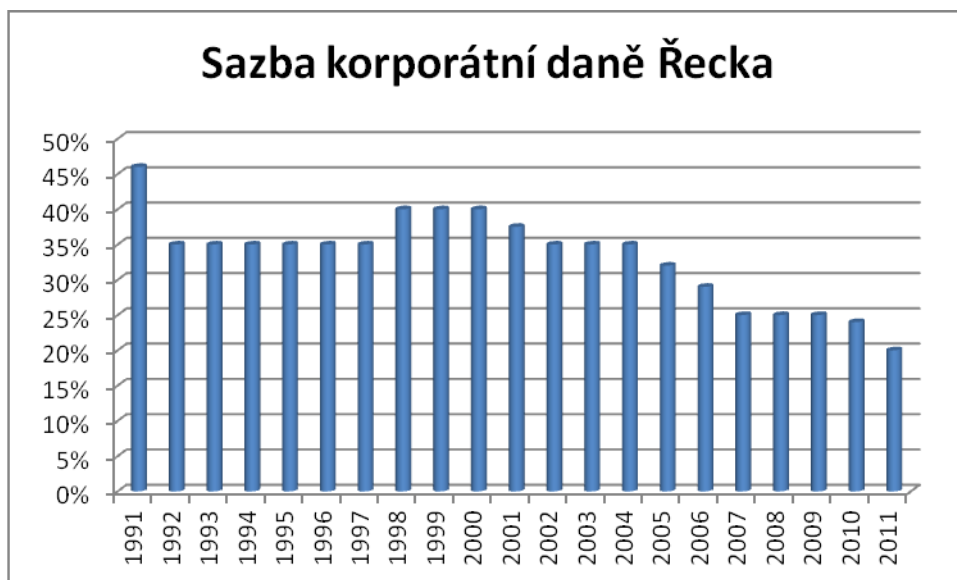
Pro účely daňových pobídek jsou v Řecku stanoveny tři zóny v závislosti na velikosti daňové pobídky. V zóně A, již je oblast Attica a Viotia, se výše pobídek pohybuje mezi 15% a 25% nákladů investice. Do zóny B jsou řazeny prefektury s HNP převyšujícím 75% celonárodního průměru; v těchto oblastech jsou poskytovány daňové pobídky v rozmezí 30% až 40% nákladů investice. V zóně C, již jsou prefektury s HNP nedosahujícím 75% celonárodního průměru, se výše pobídek pohybuje mezi 40% a 45% nákladů investice.

Sazba řecké korporátní daně prodělala za poslední roky radikální vývoj. V roce 1991 byla sazba korporátní daně 46%, roku 1992 byla snížena na 35% a na této úrovni zůstala až do roku 1997. V roce 1998 opět vzrostla, a to na 40%. Počínaje rokem 2000 již sazba korporátní daně opět vykazuje klesající trend.

Daňová reforma z roku 2008 předpokládala postupné snižování sazby korporátní daně o jeden procentní bod ročně mezi lety 2010 a 2014, a to z předpokládaných 25% v roce 2010 na 20% v roce 2014. Následně však nový řecký daňový zákon z března 2011

stanovil sazbu ve výši 24% pro korporátní příjmy dosažené v roce 2010 a sazbu 20% pro korporátní příjmy dosažené v roce 2011. Sazba korporátní daně v roce 2011 byla 20%. Vývoj sazby v období let 1991-2011 znázorňuje následující graf 3.2.

Graf 3.2 Vývoj sazby korporátní daně Řecka



Zdroj: OECD Tax Database; vlastní zpracování

Daňová sazba pro družstva, soukromoprávní společnosti a asociace a pro podniky se zahraniční účastí je 25%. Tatáž sazba se vztahuje na veřejné obchodní společnosti s výjimkou těch veřejných obchodních společností, jejichž společníky jsou fyzické osoby. Na ty se totiž vztahuje 20% sazba daně.

Podle nového řeckého daňového zákona z března 2011 činí sazba srážkové daně vybírané z rozděleného zisku korporací, společností s ručením omezeným a družstev 21%, od roku 2012 se pak zvyšuje na 25%.

3.1.2 Itálie

Itálie, jež byla jedním z šesti zakládajících členů Evropské unie, je republikou. Italský parlament, jenž je volen každých pět let, se skládá se dvou komor, a to ze senátu a poslanecké sněmovny.⁴⁴

⁴⁴ EVROPSKÁ UNIE. [online]. *Itálie*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/italy/index_cs.htm>.

Itálie vstoupila do měnové unie k 1. lednu 1999 a jednotná měna euro byla v Itálii zavedena 1. února 2002. Platnost italské liry (ITL) byla ukončena 28. února 2002, přepočítací kurz byl 1 euro = 1936,27 ITL.

Daňová kvóta ve výši 43,1% je v Itálii nejvyšší od roku 1997. Tempo růstu HDP bylo v Itálii záporné v roce 2008 a v roce 2009, kdy dosáhlo -5,5%. Míra inflace byla v roce 2011 nejvyšší za poslední tři roky, naproti tomu míra nezaměstnanosti v Itálii je nižší než průměrná míra nezaměstnanosti v eurozóně, která činí 10,6%. Některé makroekonomické ukazatele Itálie za rok 2011 znázorňuje následující tabulka 3.3.

Tabulka 3.3 Některé makroekonomické ukazatele Itálie

Rozloha	301 263 km ²
Počet obyvatel	60626442
Daňová kvóta	43,1%
Tempo růstu reálného HDP	0,4%
Míra inflace	2,9%
Míra nezaměstnanosti	9,3%

Zdroj: Eurostat; vlastní zpracování

V Itálii jsou sazba korporátní daně, její základ daně i slevy na dani ukládány státem jako centrální autoritou, výnos z korporátních daní pak plyne výhradně do státního rozpočtu. Následující tabulka 3.4 zachycuje základní údaje o italské korporátní dani.

Tabulka 3.4 Základní údaje o korporátní dani Itálie

Zákonná úprava	Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344
Název korporátní daně	Imposta sul reddito delle società IRES
Korporátní daň v platnosti od	1. ledna 2004

Zdroj: Taxes in Europe Database; vlastní zpracování

V Itálii je uplatňován klasický systém danění zisků korporací (CL). Výjimka se ovšem týká dividend vyplacených společnostmi, jež je daňovým rezidentem, jinou společností, která je také daňovým rezidentem. Tyto dividendy jsou osvobozeny od daně do 95% své výše. Jde tedy o systém s částečným zahrnutím (PIN), protože část dividendy (v tomto případě 5%) je zahrnuta do zdaňovaného příjmu recipienta.

V Itálii jsou poplatníky korporátní daně především společnosti, tj. akciové společnosti (S.p.A.), společnosti s ručením omezeným (S.r.l.), komanditní společnosti (S.a.p.a.) a družstva. Dále jsou poplatníky také veřejné či soukromé společnosti a trusty, bez ohledu na to, zda mají právní subjektivitu, a bez ohledu na to, zda byly či nebyly založeny za účelem podnikání. Poplatníky jsou rovněž společnosti a podnikatelské celky, jež nejsou rezidenty, bez ohledu na oblast jejich podnikatelské činnosti, pokud jejich příjem pramení ze zdrojů v Itálii.

Za zdanitelný příjem se v Itálii považuje veškerý příjem plynoucí z podnikatelské činnosti. Daňovým základem rezidentů je celosvětový příjem dle výkazu zisku a ztráty za daný finanční rok. U nerezidentů je zdanitelným příjmem jen příjem plynoucí z italských zdrojů. Od daně jsou osvobozeny příjmy v podobě úroků z veřejných akcií vydaných před 20. zářím 1986. Speciální daňový režim se týká „neoperujících” společností, tedy společností, jejichž celkový obrat nedosahuje zákonem stanovených mezí. Tyto společnosti podléhají pouze minimálnímu zdanění.

Odpisování hmotného majetku je možné na základě metody rovnoměrného odpisování. Odpisovací koeficienty jsou stanoveny Ministerstvem financí a aplikují se na pořizovací cenu, která se pro první zdaňovací období snižuje na polovinu. Pro jednotlivé kategorie hmotného majetku jsou tyto odpisovací koeficienty stanoveny v závislosti na délce doby opotřebení hmotného majetku v různých výrobních oblastech. Koeficienty pro budovy jsou v rozmezí 3% a 7%, pro stroje a zařízení se pohybují mezi 20% a 25%. Hmotný majetek, jehož pořizovací cena nepřesahuje 516,46 EUR, lze odepsat v plné výši již v roce jeho pořízení.

Odpisovat pozemky není možné, vozidla lze odpisovat, pouze pokud jsou používána k podnikatelským účelům. Náklady vynaložené na získání patentů a know-how jsou ročně odčitatelné až do poloviny své výše. Náklady vynaložené na ochranné známky mohou být odčítány do výše jedné osmnáctiny své výše za daňové období. Stejně podmínky platí i pro goodwill zaznamenaný v rozvaze.

Pokud není možno vzniklou daňovou ztrátu započítat proti zdaňovanému příjmu běžného roku, lze ji přenést do následujících pěti zdaňovacích období. V případě daňových ztrát vzniklých v prvních třech daňových obdobích společnosti, která začíná své podnikatelské aktivity, mohou být tyto ztráty převáděny do dalších daňových období neomezeně. Omezení možnosti převádět daňové ztráty se týká společností, u nichž je

většina hlasovacích práv přenesena. Daňové ztráty také nemohou být převáděny u společností, které v období, kdy daňová ztráta vznikla, nebo v jednom ze dvou přechozích nebo dvou následujících období po období, kdy daňová ztráta vznikla, změnily podnikatelskou aktivitu, která daňovou ztrátu založila. Zpětné převádění ztrát je zakázáno.

Spektrum daňových pobídek je v Itálii poněkud široké. Společnosti podnikající v ekonomicky slabých oblastech jižní Itálie (např. Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia) a na Sardinii a Sicílii mají nárok na slevu na dani ve vztahu k investicím uskutečněným mezi léty 2007 a 2013. Sleva na dani se týká nově pořízeného majetku (např. stroje a strojní zařízení, software a patenty, nové technologie a nové výrobní systémy), který souvisí s podnikáním. Na slevu na dani ovšem nemají nárok společnosti zabývající se finančními a pojišťovacími službami, rybolovem, nebo uhelným a ocelářským průmyslem.

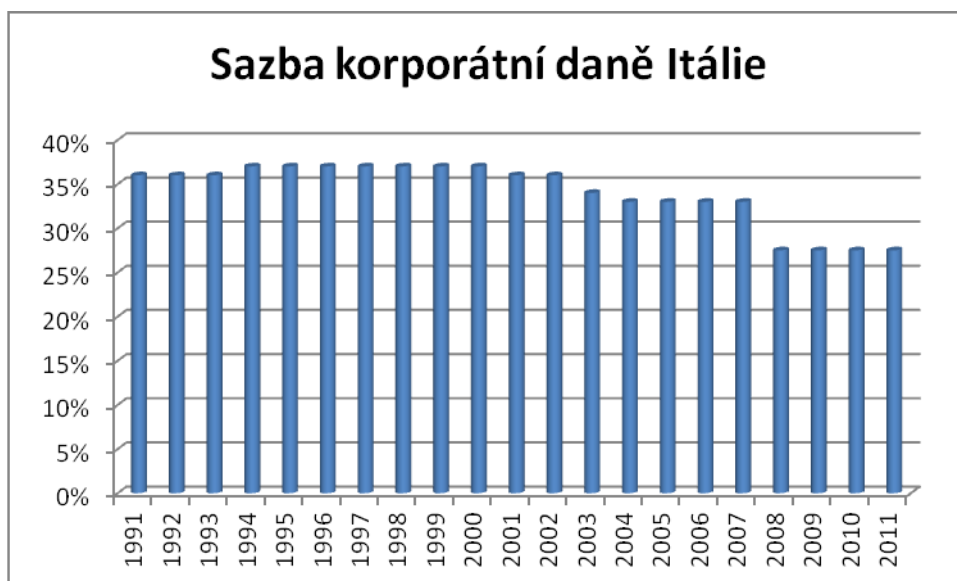
Od 1. července 2009 jsou společností vykazujícím zisk poskytovány daňové pobídky na investice do průmyslového majetku. Tyto pobídky mají formu možnosti odpočtu až 50% hodnoty investice od zdanitelného příjmu. Musí se ale jednat o investice do způsobilých aktiv, jimiž jsou stroje a strojní zařízení, a tato aktiva musí být zakoupena nebo jinak nabyta mezi 1. červencem 2009 a 31. červnem 2010, a to i na finanční leasing. Daňová pobídka ovšem bude odvolána a zrušena v případě, že by způsobilá aktiva byla převedena na třetí subjekt nebo by nebyla využívána pro podnikatelské účely.

Počínaje finančním rokem 2010 jsou navíc poskytovány daňové pobídky ve formě možnosti odpočtu 10% nákladů vynaložených pro výzkum a rozvoj. Výše této daňové pobídky může být až 40% v případě, že vynaložené náklady společnosti souvisejí se smlouvou, kterou má společnost uzavřenou s univerzitou nebo s veřejnou výzkumnou institucí. Výše nákladů, které si společnost může odečíst od svého zdanitelného příjmu, však nesmí překročit 50 miliónů EUR ročně.

Sazba italské korporátní daně je v současné době 27,5%. Sazba ve výši 34% se vztahuje na společnosti, jež provozují určitou podnikatelskou činnost na poli energetiky a zásobování a jejichž příjmy v předchozím finančním roce přesáhly 25 miliónů EUR. Zvýšená 34% sazba se ovšem nevztahuje na společnosti, které vyrábějí elektřinu z biomasy a z větrné nebo sluneční energie.

Vývoj sazby korporátní daně v posledních 20 letech znázorňuje následující graf 3.3.

Graf 3.3 Vývoj sazby korporátní daně Itálie



Zdroj: OECD Tax Database; vlastní zpracování

Při pohledu na vývoj sazby korporátní daně v posledních 20 letech je možno konstatovat, že sazba jak klesala, tak také rostla. V roce 1991 byla sazba rovna 36%, pod 30% klesla až v roce 2008, kdy se ustálila na současných 27,5%. Mezi lety 1994 a 2000 sazba dokonce vzrostla na 37%.

3.1.3 Irsko

Irská republika je stala členem Evropské unie v roce 1973. Irsko má dvoukomorový parlament, jehož dolní komora čítá 166 členů a horní komora 60 členů. Irský parlament je volen na pětileté volební období. V čele republiky stojí prezident volený na období sedmi let, který vykonává především reprezentační povinnosti.⁴⁵

Irsko přistoupilo k Hospodářské a měnové unii v roce 1999, od 1. ledna 2002 používá euro, které nahradilo irskou libru (IEP). Přepočítací koeficient byl 1 euro = 0,787564 IEP.

⁴⁵ EVROPSKÁ UNIE. [online]. *Irsko*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/ireland/index_cs.htm>.

Irská daňová kvóta je třetí nejnižší v rámci Evropské unie a druhou nejnižší v eurozóně. V Irsku dosáhlo tempo růstu HDP své nejnižší hodnoty za posledních 10 let v roce 2009, kdy činilo -7,0%.

Tabulka 3.5 Některé makroekonomické ukazatele Irska

Rozloha	70 000 km ²
Počet obyvatel	4480858
Daňová kvóta	28,2%
Tempo růstu reálného HDP	0,7%
Míra inflace	1,2%
Míra nezaměstnanosti	14,7%

Zdroj: Eurostat; vlastní zpracování

V Irsku jsou sazba korporátní daně, její základ i slevy na dani ukládány státem jako centrální autoritou, výnos z korporátních daní pak plyne výhradně do státního rozpočtu. Následující tabulka 3.6 zachycuje základní údaje o irské korporátní dani.

Tabulka 3.6 Základní údaje o korporátní dani Irska

Zákonná úprava	Taxes Consolidation Act 1997
Název korporátní daně	Corporation tax
Korporátní daň v platnosti od	1. ledna 1997

Zdroj: Taxes in Europe Database; vlastní zpracování

Až do roku 1999 se v Irsku uplatňoval systém zdanění korporací s částečnou imputací (PI). Dividendy nebyly předmětem srážkové daně, ovšem společnost vyplácející dividendy byla povinna zaplatit zálohy na korporátní daň. Část korporátní daně byla započítána na úrovni akcionáře jako sleva na dani. Dividendy vyplacené jednou společností druhé společnosti byly osvobozeny od korporátní daně v případě, že obě tyto společnosti byly daňovými rezidenty.

Zmíněné zálohy na korporátní daň byly zrušeny 6. dubna 1999. Od té doby až doposud se v Irsku používá klasický systém zdanění korporací (CL). Dividendy vyplacené mezi společnostmi, jež jsou rezidenty, jsou ovšem nadále osvobozeny od daně.

V Irsku jsou poplatníky korporátní daně především společnosti založené podle irského zákona o společnostech (The Companies Act), tj. irské akciové společnosti (plc) a společnosti s ručením omezeným (Ltd). Dále jsou poplatníky irské korporátní daně také asociace, bytová družstva, vzájemné pojišťovací společnosti, veřejně prospěšné společnosti, podniky, jež jsou ve vlastnictví státu a trvalé provozovny zřízené společnostmi, jež nejsou rezidenty.

Základem daně je celosvětový příjem společnosti po odečtení všech výdajů, které plně a výhradně souvisejí s podnikáním. V Irsku se uplatňuje tzv. Schedular system, což znamená, že jsou příjmy společnosti rozděleny do různých skupin (tzv. Schedules), a na základě tohoto rozdělení jsou pak aplikována různá pravidla pro výpočet zdanitelného příjmu v každé kategorii.

Mezi příjmy osvobozené od daně patří dividendy vyplacené mezi rezidentními společnostmi, příjem z hospodářského využití lesů v Irsku a příjem z patentů, pokud se výzkum předcházející patentům konal v Irsku. Za určitých podmínek jsou od daně osvobozeny i příjmy z dividend vyplacené společnostmi, jež přesídlila do Irska po 3. dubnu 2010. Od daně jsou rovněž osvobozeny zisky z nového podnikání, stejně jako kapitálové zisky z likvidace majetku využívaného za účelem tohoto podnikání, a to po dobu tří let od začátku podnikání. Daňové úlevy jsou poskytovány v prvních třech letech podnikání společností, jejichž celková daňová povinnost za účetní období nepřesáhne 40 000 EUR. Pokud se celková daňová povinnost pohybuje v rozmezí 40 000 EUR a 60 000 EUR, jsou úlevy marginální, a při převýšení 60 000 EUR za účetní období nejsou poskytovány žádné daňové úlevy.

Odpisování je v Irsku možné u průmyslových budov, strojů a zařízení, patentových práv a některých kapitálových výdajů, pokud byly vynaloženy na vědecké účely. Odpisuje se za použití metody lineárních odpisů na základě ročních odpisových sazeb, které jsou pro vybrané položky následující: 4% pro průmyslové budovy, 15% pro zemědělské budovy, 4% pro hotely a kempy, 10% pro budovy určené k intenzivnímu chovu dobytka, 12,5% pro stroje a zařízení. Automobily sloužící pro podnikatelské účely lze odepsat maximálně do výše 24 000 EUR ročně. Náklady na kvalifikovaný vědecký výzkum lze plně odepsat v roce jejich vynaložení.

Od daňového základu je možno odečíst i výdaje na určité formy duševního vlastnictví včetně nákladů na jejich registraci. Stejný režim se týká i nákladů na

průmyslové či výrobní know-how, anebo nákladů na koupi nebo jiné pořízení patentů. Goodwill není možno odpisovat, nicméně v některých případech je na něj možno aplikovat režim průmyslového vlastnictví. Pro daňový režim průmyslového vlastnictví si daňový poplatník může zvolit metodu rovnoměrných odpisů, přičemž roční odpisová sazbou je výši 7%.

Daňové ztráty mohou být při nezměněné podnikatelské činnosti převáděny neomezeně. Omezení přenášení daňových ztrát se týká případů podstatných změn v charakteru podnikání nebo změn vlastníků společnosti. Nevyčerpané daňové ztráty mohou být přenášeny dopředu, ovšem lze je odečítat pouze ze zisku, který vznikl při stejné obchodní činnosti, jako tyto ztráty. Daňové ztráty mohou být také přenášeny tři roky nazpět.

V Irsku až do konce roku 2010 existovala daňová pobídka v podobě snížené daňové sazby ve výši 10% pro průmyslové společnosti. Tato sazba se sice vztahovala jen na zisk pramenící z určitých výrobní činností, nicméně zahrnovala i filmovou produkci, opravy letadel a lodí, tisk novin, určité počítačové služby apod. Navíc nebylo stanoveno, že se sazba vztahuje jen na irské rezidenty. Pod tlakem Evropské unie byla tato sazba zrušena a nahrazena obecnou sazbou korporátní daně ve výši 12,5%.

Standardní výše sazby irské korporátní daně je 12,5%. Příjem z vyloučených obchodních činností (především obchodování s pozemky a některé ropné podnikatelské činnosti) je daněn 25% sazbou. Na příjem z neobchodní činnosti nebo na zahraniční příjem se vztahuje rovněž sazba ve výši 25%. Korporátní daňová sazba ve výši 12,5% se vztahuje i na zahraniční dividendy vyplacené společnostmi, jež je daňovým rezidentem Evropské unie, nebo státu, s nímž má Irsko uzavřenu daňovou smlouvu. Fondy životního pojištění podléhají 20% dani z příjmů, kapitálové zisky pak 25% dani.

Standardní sazba korporátní daně ve výši 12,5% je v Irsku platná již od roku 2003. Díky této nízké sazbě bylo Irsko v roce 2003 státem s nejnižší sazbou korporátní daně v rámci Evropské unie, i v rámci OECD. Vývoj irské sazby korporátní daně v posledních 20 letech znázorňuje následující graf 3.4.

Graf 3.4 Vývoj sazby korporátní daně Irska



Zdroj: OECD Tax Database; vlastní zpracování

Sazba korporátní daně Irska v posledních 20 letech neustále klesala. Mezi lety 1991 – 1994 byla ve výši 40%, v roce 1995 klesla na 38%, v roce 1996 a 1997 činila 36%. Mezi lety 1997 a 2002 sazba klesala vždy o 4% ročně. Od roku 2003 činí 12,5%.

3.1.4 Portugalsko

Portugalsko je republikou, jejíž prezident je volen ve všeobecném hlasování na pětileté volební období a má omezené pravomoci. Parlament čítá 230 členů, jeho mandát je čtyřletý.⁴⁶

Členem Evropské unie se Portugalsko stalo v roce 1986, členem Hospodářské a měnové unie v roce 1999. Portugalskou národní měnu, kterou bylo portugalské escudo (PTE), nahradilo od 1. ledna 2002 euro, přičemž přepočítací kurz byl stanoven tak, že 1 euro = 200,482 PTE.

Portugalská daňová kvóta se pohybuje nízko pod evropským průměrem. Portugalská ekonomika neroste už od roku 2008, kdy tempo růstu HDP bylo nulové, od té doby až dodnes jsou jeho hodnoty záporné. Míra inflace v Portugalsku vzrostla z 1,4%

⁴⁶ EVROPSKÁ UNIE [online]. *Portugalsko*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/portugal/index_cs.htm>.

v roce 2010 na 3,6% v roce 2011. Míra nezaměstnanosti v Portugalsku neustále roste, přibližně o 0,2% měsíčně. Některé makroekonomické ukazatele jsou zachyceny v následující tabulce 3.7.

Tabulka 3.7 Některé makroekonomické ukazatele Portugalska

Rozloha	92 072 km ²
Počet obyvatel	10636979
Daňová kvóta	31,0%
Tempo růstu reálného HDP	-1,6%
Míra inflace	3,6%
Míra nezaměstnanosti	14,6%

Zdroj: Eurostat; vlastní zpracování

Sazba korporátní daně a slevy na dani jsou v Portugalsku stanoveny jak státem, tak i krajskými a místními autoritami. Daňový základ je ukládán státem jako centrální autoritou. Výnos z korporátních daní se v Portugalsku dělí mezi rozpočty státu, krajů a obcí. Údaje o korporátní dani obsahuje následující tabulka 3.8.

Tabulka 3.8 Základní údaje o korporátní dani Portugalska

Zákonná úprava	Decreto Lei N.º 442-B/88 de 30 de Novembro
Název korporátní daně	Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas - IRC
Korporátní daň v platnosti od	1. ledna 1989

Zdroj: Taxes in Europe Database; vlastní zpracování

Korporátní příjmy jsou v Portugalsku daněny v souladu s modifikovaným klasickým systémem (MCL). V Portugalsku jsou na centrální vládní úrovni stanoveny dvě sazby korporátní daně. Sazba ve výši 12,5% se vztahuje na část zdanitelného příjmu, která nepřesahuje 12 500 EUR. Na část příjmu přesahující 12 500 EUR se vztahuje 25% sazba daně. Domácí dividendy podléhají srážkové dani. Mezi lety 2002 – 2005 se v Portugalsku uplatňoval systém s částečným zahrnutím (PIN).

Poplatníky korporátní daně jsou veškeré subjekty, jež jsou portugalskými daňovými rezidenty, nebo jež mají v Portugalsku svou trvalou provozovnu. Rezidenty jsou všechny

typy obchodních společností, převedším akciové společnosti (SA) a společnosti s ručením omezeným (Lda). Za rezidenta se přitom považuje společnost, jež má své sídlo nebo místo faktického řízení umístěno na území Portugalska. Mezi jiné subjekty korporátní daně patří různé formy komanditních a veřejných obchodních společností, pokud jsou dle zákona považovány za korporace, tudíž pokud svůj zisk nedaní v rukou společníků.

Rezidentní společnosti daní celý svůj celosvětový příjem. Daňový základ se stanovuje na základě daňového přiznání a účetních výkazů, do daňového základu mohou být započteny daňové pobídky a odečteny daňové ztráty minulých období. V tomto případě jde o přímou metodu stanovení základu daně. Pokud takovéto stanovení základu daně není možné, postupuje se nepřímou metodou, která je založena na informacích poskytovaných daňovými úřady.

Od daně jsou za určitých podmínek osvobozeny dividendy vyplacené rezidentní společností rezidentním akcionářům. Dividendy vyplacené společností, jež není daňovým rezidentem, podléhají 21,5% srážkové dani.

Veškerý hmotný majetek s výjimkou pozemků může být pro daňové účely odpisován, a to za použití metody lineárních odpisů. Metoda zrychlených odpisů může být zvolena u nového hmotného majetku s výjimkou budov, osobních automobilů, jež nejsou využívány ve veřejné dopravě, a kancelářského vybavení. Pokud je hmotný majetek nadměrně využíván, zvyšují se odpisové sazby o 25% při dvousměnném využívání majetku a o 50% při ještě intenzivnějším využívání. Maximální odpisové sazby jsou 2% pro kancelářské budovy, 5% pro průmyslové budovy, 20% pro elektronické vybavení a pro přenosné obráběcí stroje, 33,33% pro počítače a software, 25% pro běžné nástroje a příslušenství, 12,5% pro motory, těžké obráběcí stroje a pro kancelářské vybavení. Při stanovení sazby pro zrychlené odpisování se vychází z lineární odpisové sazby, která se navyšuje o 50%, pokud je doba životnosti majetku kratší než 5 let, o 100%, pokud je doba životnosti majetku 5 - 6 let, a o 150%, pokud je doba životnosti majetku delší než 6 let.

Odpisová sazba pro náklady vynaložené při počátku podnikání nebo pro náklady na výzkum a vývoj je 33%. U patentů, obchodních známek, výrobních licencí apod. je odpisová sazba stanovena v závislosti na časovém rámci jejich využití. Goodwill není možno až na výjimečné případy odpisovat.

Základ portugalské korporátní daně je možno snižovat o daňové ztráty. Daňové ztráty lze přenášet do čtyř následujících daňových období. Této možnosti však daňový poplatník pozbývá v případě, že v daňovém období předcházejícím období, kdy by ztráta měla být odečtena, došlo ke změně účelu podnikání nebo charakteru podnikatelské činnosti, nebo došlo k přesunu alespoň 50% kapitálu nebo většiny hlasovacích práv ve společnosti.

Speciální úprava započtení ztrát se týká skupinového zdanění. O zdanění ve speciálním režimu mohou požádat skupiny společností, v nichž mateřská společnost minimálně z 90% přímo či nepřímo ovládá své dceřiné společnosti, pokud mateřská společnost v rámci tohoto holdingu vykonává více než 50% hlasovacích práv a pokud je holding udržován mateřskou společností alespoň po dobu jednoho roku před podáním žádosti o skupinové zdanění. Všechny společnosti v rámci takového holdingu, tj. mateřské a dceřiné, musí mít požadovanou zákonnou formu, sídlo nebo místo faktického řízení na území Portugalska a musí být daňovými poplatníky portugalské korporátní daně IRC. Výhody skupinového zdanění jsou především možnost vzájemného započtení daňových ztrát a osvobození meziskupinových dividend, úroků a poplatků od srážkové daně.

Spektrum daňových pobídek v Portugalsku je velmi široké. Zákon o daňových pobídkách stanovuje s určitými odchylkami obecnou pětiletou lhůtu čerpání daňových pobídek. V Portugalsku je možno rozlišovat pobídky stanovené národní legislativou a regionální daňovou legislativou. Významné daňové pobídky v podobě osvobození od korporátní daně IRC jsou poskytovány pro investory v zónách volného obchodu Azory a Madeira. V případě nerezidentních společností, jejichž příjem pramení od holdingových rezidentních společností operujících v průmyslových parcích v zónách volného obchodu, jsou tyto příjmy osvobozeny od srážkové daně.

Smluvní daňové pobídky byly za určitých podmínek poskytovány průmyslovým investičním projektům uskutečněným do konce roku 2011, které bylo možno považovat za strategické zájmy domácí ekonomiky, a které podpořily tvorbu pracovních příležitostí, technické inovace a domácí vědecký výzkum.

Od 1. ledna 2011 do konce roku 2015 jsou poskytovány daňové slevy pro investice související s výzkumem a vývojem. Jde o slevu na dani ve výši 32,5% vynaložených nákladů, přičemž nevyužité slevy je možno přenášet do následujících šesti daňových období. Daňové pobídky v podobě snížení sazby korporátní daně IRC, možnosti aplikace

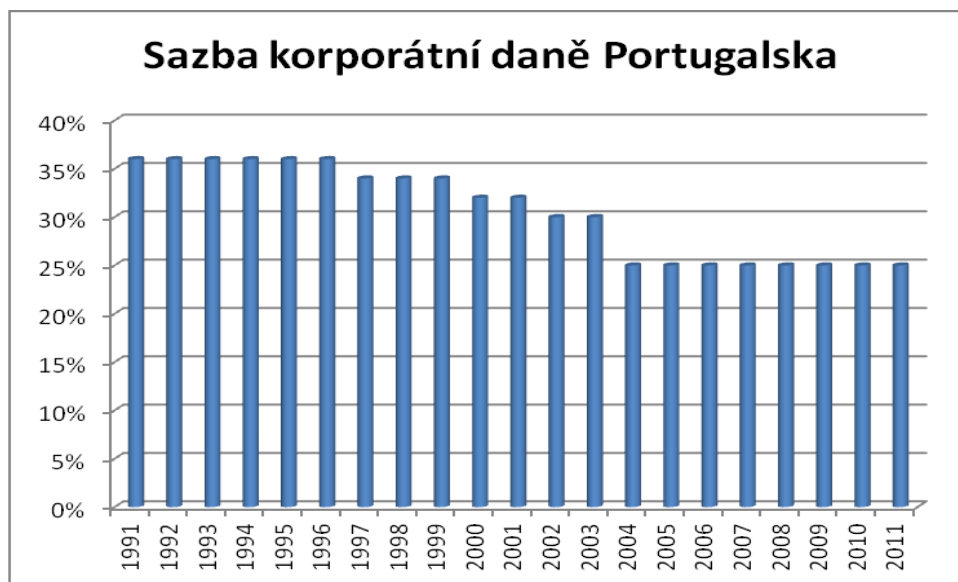
metody zrychleného odpisování, osvobození od povinnosti platit sociální příspěvky zaměstnavatelem, slev na dani nebo možnosti převádět daňové ztráty do sedmi následujících období jsou za splnění zákonem stanovených podmínek poskytovány při investicích do některých málo rozvinutých vnitrozemských oblastí Portugalska. Daňové pobídky jsou rovněž poskytovány v některých případech reorganizace (např. fúze), nebo při vytváření nových pracovních míst.

Pobídky poskytované regionální daňovou legislativou se týkají autonomních regionů Azory a Madeira. V těchto oblastech se uplatňují snížené sazby korporátní daně IRC v několika výších (na Azorech je obecná daňová sazba snížena na 17,5% a 12,5% sazba je snížena na 8,75%, na Madeiře je obecná daňová sazba snížena na 20%) a jiná daňová zvýhodnění.

Obecná sazba korporátní daně IRC je 25%. Od 1. ledna 2009 prvních 12 500 EUR zdanitelného příjmu podléhá 12,5% sazbě daně. Od července 2010 se na příjem daňových rezidentů přesahující 2 milióny EUR ročně vztahuje přírážková daň ve výši 2,5%. Dividendy a úroky podléhají 21,5% srážkové dani.

Vývoj obecné sazby korporátní daně IRC v letech 1991 – 2011 viz graf 3.5.

Graf 3.5 Vývoj sazby korporátní daně Portugalska



Zdroj: OECD Tax Database; vlastní zpracování

Portugalská sazba korporátní daně v posledních letech neustále klesala. Z 36% mezi lety 1991 a 1996 klesla na 34% mezi lety 1997 a 1999. Následně klesla vždy o 2% za dva roky. V současné výši, tj. na 25%, se ustálila od roku 2004. V Portugalsku se vedle obecné, centrální vládou uložené korporátní daně platí i obecní příspěvek ve výši 1,5%. Celková sazba daně proto činí 26,5%.

3.2 Právní úprava korporátního zdanění SRN

V této podkapitole bude provedena analýza korporátního zdanění Spolkové republiky Německo (dále jen Německo). Po předchozí analýze korporátních daní v problémových zemích eurozóny je důvod pro výběr Německa zřejmý. Jde o jeden z ekonomicky nejsilnějších států Evropské unie, a tedy i eurozóny, který navíc patří mezi zakládající členy Evropských společenství. Ve snaze o pomoc zadluženým státům eurozóny přebralo Německo spolu s Francií veškerou iniciativu. Jejich společným a hlavním cílem je zachování eura jako společné měny.

Německo je spolkovou republikou, jejímiž zákonodárnými orgány jsou na státní úrovni Spolkový sněm (Bundestag) a Spolková rada (Bundesrat). Členové Spolkového sněmu jsou voleni každé čtyři roky ve všeobecných volbách. Spolková rada se skládá z 69 členů, kteří zastupují 16 spolkových zemí (Bundesländer). V čele Německé spolkové republiky stojí prezident, který je volen na období pěti let.⁴⁷

Německo bylo v roce 1952 jedním ze zakládajících členů evropské integrace. K Hospodářské a měnové unii Německo přistoupilo v roce 1999. K 31. prosinci 2001 byla v Německu ukončena platnost národního oběživa, jímž byla německá marka (DEM). Od 1. ledna 2002 Německo používá jednotnou měnu euro, která nahradilo německou marku. Přepočítací koeficient byl stanoven tak, že 1 euro = 1,95583 DEM.

3.2.1 Německá ekonomika

Německo je největším evropským vývozcem zboží a služeb. Od roku 2003 zároveň patří i mezi největší světové exportéry. Německý export již v minulost převýšil i export

⁴⁷ EVROPSKÁ UNIE. [online]. *Německo*. [cit. 2012-05-13]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/germany/index_cs.htm>.

USA a Japonska. V roce 2010 bylo Německo na třetí příčce ve světovém vývozu zboží a služeb, hned za Čínou, jakožto největším světovým vývozcem, a za USA.

Německo patří mezi největší čisté plátce do Evropského rozpočtu. Pojmy čistý plátce a čistý příjemce zohledňují fakt, že některé státy do Evropského rozpočtu více přispívají, než z něj čerpají (pak jde o čisté plátce), a jiné státy naopak více čerpají, nežli odvádějí (čistí příjemci). V roce 2009 poskytovalo Německo v absolutním vyjádření největší čisté příspěvky do Evropského rozpočtu.⁴⁸ Rovněž v roce 2010 odvedlo Německo do Evropského rozpočtu největší částku.⁴⁹

Důležitý je vztah Německa k eurozóně, konkrétně Německé centrální banky a Evropské centrální banky. Není náhodou, že sídla Německé centrální banky – Deutsche Bundesbank a Evropské centrální banky se nacházejí ve stejném městě, Frankfurtu nad Mohanem. Organizační struktura ECB v podstatě kopíruje vzor německé Bundesbanky. Evropský systém centrálních bank (ESCB), jež je založen na dvoustupňovém principu, byl inspirován modelem spolkového uspořádání Bundesbanky. Rovněž stanovení hlavního cíle ESCB, jímž je péče o cenovou stabilitu a institucionální nezávislost na moci výkonné, bylo převzato z německého systému Bundesbanky.⁵⁰ Také při koncipování modelu nezávislosti ECB byl využit dosavadní model nezávislosti německé Bundesbanky.⁵¹ Bylo tomu tak proto, že právě díky silné nezávislosti německé centrální banky a s tím související stabilitě německé marky mohlo německé hospodářství po druhé světové válce prosperovat. Německá měna byla jednou z nejstabilnějších měn na světě a podařilo se ji udržet i v době sjednocení Německa.

Německá daňová kvóta je poměrně vysoká, o 4% vyšší než je průměr v Evropské unii, průměrnou daňovou kvótu zemí eurozóny přitom převyšuje o 3%. Ve srovnání se sousedními zeměmi má Německo vyšší daňovou kvótu než Polsko, Lucembursko a Česká republika, ale nižší než Dánsko, Belgie, Francie a Rakousko. Co se týče rozdělení daňových výnosů mezi stát a spolkové země, plyne do německého státního rozpočtu 21,9%

⁴⁸ DEUTSCHE BANK RESEARCH. [online]. *EU Net Contributor or Net Recipient*. [cit. 2012-05-13]. Dostupné z WWW: <http://www.dbresearch.com/PROD/DBR_INTERNET_EN-PROD/PROD000000000273546.pdf>.

⁴⁹ EVROPSKÝ PARLAMENT. [online]. *Rozpočet na rok 2010*. [cit. 2012-05-13]. Dostupné z WWW: <<http://www.europarl.europa.eu/news/cs/headlines/content/20080605FCS31027/5/html/Kdo-p%C5%99isp%C3%ADv%C3%A1-nejv%C3%ADce-do-rozpo%C4%8Dtu-EU>>.

⁵⁰ TICHÝ, L., R. ARNOLD, J. ZEMÁNEK, R. KRÁL a T. DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck. 2011. 180 s.

⁵¹ BUSINESSINFO. [online]. *Měnová unie a jednotná měna*. [cit. 2012-05-13]. Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/politiky-eu/menova-unie-a-jednotna-mena/1000521/11015/>>.

celkových daňových výnosů. Celkové německé příjmy jsou tvořeny z 39,6% sociálními příspěvky, z 27,8% výnosem z přímých daní a z 32,6% výnosy z daní nepřímých. Podíl sociálních příspěvků na celkových příjmech je velmi vysoký a poněkud vyčnívá ve srovnání s ostatními zeměmi Evropské unie. Průměrný podíl sociálních plateb na celkových příjmech států Evropské unie je 31,4%.

Německo je nejlidnatějším státem Evropské unie. Tempo růstu HDP bylo v Německu, stejně jako ve všech zemích EU, záporné v roce 2009. Míra inflace v roce 2011 vzrostla o 1,3% oproti roku 2010. Německá míra nezaměstnanosti je čtvrtá nejnižší v EU.

Tabulka 3.9 Některé makroekonomické ukazatele Německa

Rozloha	356 854 km ²
Počet obyvatel	81751602
Daňová kvóta	39,7%
Tempo růstu reálného HDP	3,0%
Míra inflace	2,5%
Míra nezaměstnanosti	5,6%

Zdroj: Eurostat; vlastní zpracování

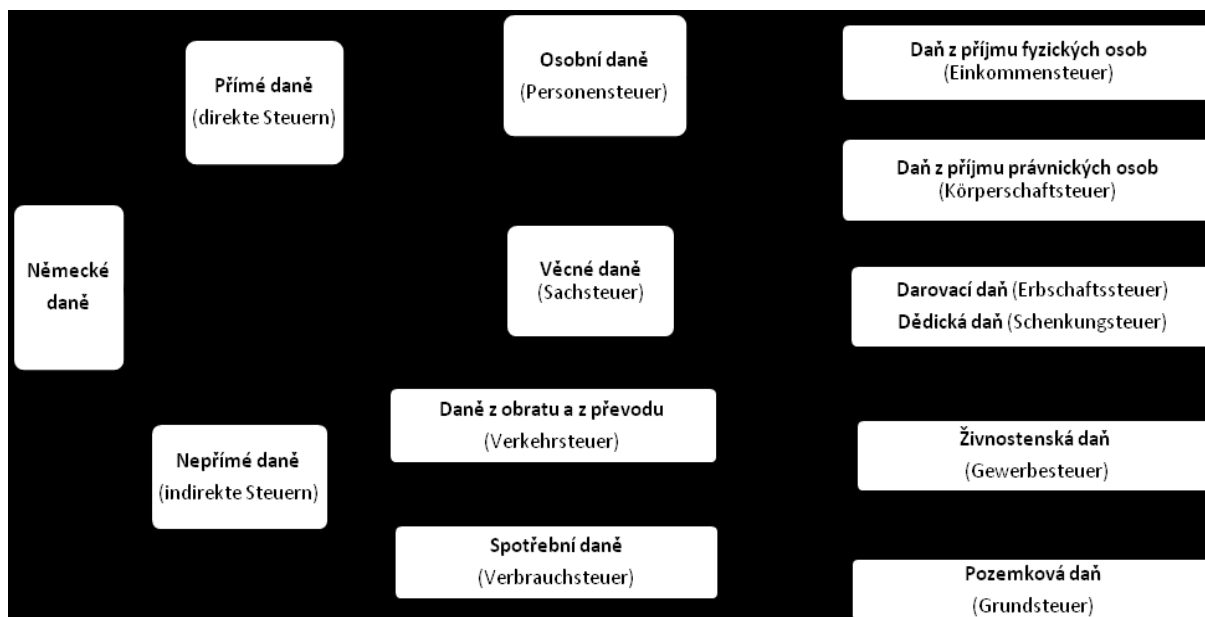
3.2.2 Německý daňový systém

Daňový systém je možno definovat jako souhrn jednotlivých daní státu, včetně jejich vzájemných vztahů a daňových principů. Německý daňový systém je tvořen cca třiceti daněmi, z nichž jen osm daní má velký fiskální význam, jelikož tvoří 91% celkových příjmů státního rozpočtu, přičemž na dvě největší skupiny daní (daně důchodové a daň z obrátu) připadá 63% celkových příjmů státního rozpočtu.⁵² Zbývající daně jsou kvůli svému nepatrnému významu z hlediska celkových příjmů často nazývány daněmi bagatelními.

Daňový systém Německa je zachycen v následujícím obrázku 3.1.

⁵² HABERSTOCK, Lothar a Volker BREITHECKER. *Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*. 14. vyd. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2008. s. 7.

Obrázek 3.1 Daňový systém Německa



Zdroj: Einführung in die Betriebswirtschaftlich Steuerlehre, 2009; vlastní zpracování

Zvláštností německého daňového systému je např. zařazení obrátové daně (DHP) v daňovém systému, jelikož tato daň není řazena mezi spotřební daně, ale mezi daně z obrátu a převodu, tedy daně z hospodářského a právního styku. Do této skupiny daní patří rovněž i daň z převodu nemovitostí a daň z motorových vozidel.

Mezi daně přímé bývá řazena i církevní daň. Důležitý odvod je rovněž tzv. příplatek solidarity (Solidaritätszuschlag), což je přímá daň ve smyslu německé Ústavy (Art. 106 GG), která se přičítá k daním z příjmů fyzických i právnických osob.

Z německé ústavy (Art. 106 GG) plyne i rozpočtové určení daní mezi stát, spolkové země a obce. Dle určení výnosu daní lze německé daně rozdělit následovně:⁵³

- federální (státní) daně,
- zemské daně,
- sdílené daně,
- obecní daně,
- církevní daně.

⁵³ BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. [online]. *Einteilung der Steuern*. [cit. 2012-05-13]. Dostupné z WWW: <http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_53848/DE/BMF__Startseite/Service/Broschueren__Bestellservice/Steuern/20260__Steuern__A__bis__Z,property=publicationFile.pdf>.

Výhradně do státního rozpočtu plyne např. výnos z daní spotřebních a příspěvky solidarity. Daň z převodu nemovitostí a daň dědická plyne do rozpočtů spolkových zemí. Výnos z daní z příjmů fyzických a právnických osob se dělí mezi stát a spolkové země, jde proto o daně sdílené. Obecními daněmi jsou např. daň z nemovitostí a živnostenské daně.

3.2.3 Německá korporátní daň

V Německu jsou sazba korporátní daně, základ daně i slevy na dani ukládány státem jako centrální autoritou. Výnos z korporátních daní se dělí mezi státní rozpočet a rozpočty spolkových zemí. Následující tabulka 3.10 zachycuje základní údaje o německé dani z příjmů korporací.

Tabulka 3.10 Základní údaje o korporátní dani Německa

Zákonná úprava	Körperschaftsteuergesetz (KStG)
Název korporátní daně	Körperschaftsteuer (KSt)
Korporátní daň v platnosti od	15. dubna 1920

Zdroj: Taxes in Europe Database; vlastní zpracování

V Německu se až do roku 2007 uplatňoval systém s částečným zahrnutím (PIN). Od roku 2008 se v Německu používá klasický systém korporátního zdanění (CL), zisky společnosti jsou daněny na úrovni společnosti, dividendy pak na úrovni akcionářů, aniž by bylo možné započíst daň zaplacenou společností. Ekonomické dvojí zdanění je však zmírněno u akcionářů, kteří jsou fyzickými osobami, tím, že se kapitálové příjmy fyzických osob daní odděleně lineární srážkovou daní. Dividendy vyplacené mezi rezidentními i nerezidentními společnostmi jsou osvobozeny od daně.

Povinnosti platit korporátní daň podléhají v Německu podniky, sdružení a fondy, jež mají sídlo nebo místo vedení na území Německa. Jde především o kapitálové společnosti, tj. evropské společnosti, akciové společnosti (AG), společnosti s ručením omezeným (GmbH), komanditní společnosti na akcie (KGaA), dále družstva, pojišťovny a penzijní fondy, právnické osoby soukromého práva, občanská sdružení, instituce, nadace, podnikající právnické osoby veřejného práva.

Zdanitelným příjmem korporací je jejich celosvětový příjem, přičemž se daňová povinnost vztahuje na jejich veškeré příjmy.

Osvobození od daně vypočítává §5 KStG. Mezi nejdůležitější osvobozené příjmy patří na úrovni společnosti příspěvky na tvorbu nebo na zvýšení kapitálu. Mohou být získány výměnou za akcie nebo ostatní členská práva, anebo navýšením kapitálových rezerv.

Odpisování je v Německu povinné, bez ohledu na to, zda společnost dosahuje zisku, nebo zda je ztrátová. Odepisovatelným majetkem je hmotný majetek určený k výrobě, jehož hodnota v čase klesá a jehož ekonomická životnost přesahuje 1 rok. Movitý majetek lze odpisovat metodou zrychlených odpisů, přičemž zrychlené odpisové sazby jsou stanoveny jako dvojnásobek sazeb lineárních, nejvýše však 20%. Od 1. ledna 2010 lze majetek, jehož pořizovací cena nepřesahuje 410 EUR, plně odepsat již v roce pořízení, pokud je majetek movitý a použitelný nezávisle na jiném majetku. Vedle toho může být samostatně využitelný majetek, jehož cena je v rozmezí 150 - 1000 EUR, odpisován po dobu pěti let metodou lineárních odpisů 20% roční odpisovou sazbou. Odpisové doby jsou pro jednotlivý hmotný majetek stanoveny německým Ministerstvem financí ve speciálních tabulkách (tzv. Afa-Tabellen).

Pozemky není možno odpisovat, budovy lze odpisovat buď metodou lineárních odpisů, nebo zrychlenou metodou, přičemž následné změny jednou zvolené metody nejsou možné. Na budovy sloužící k podnikání se vztahuje roční odpisová sazba 3%, na budovy sloužící k ubytování 2%. Nabytý goodwill může být odpisován po dobu 15 let za použití metody rovnoměrných odpisů.

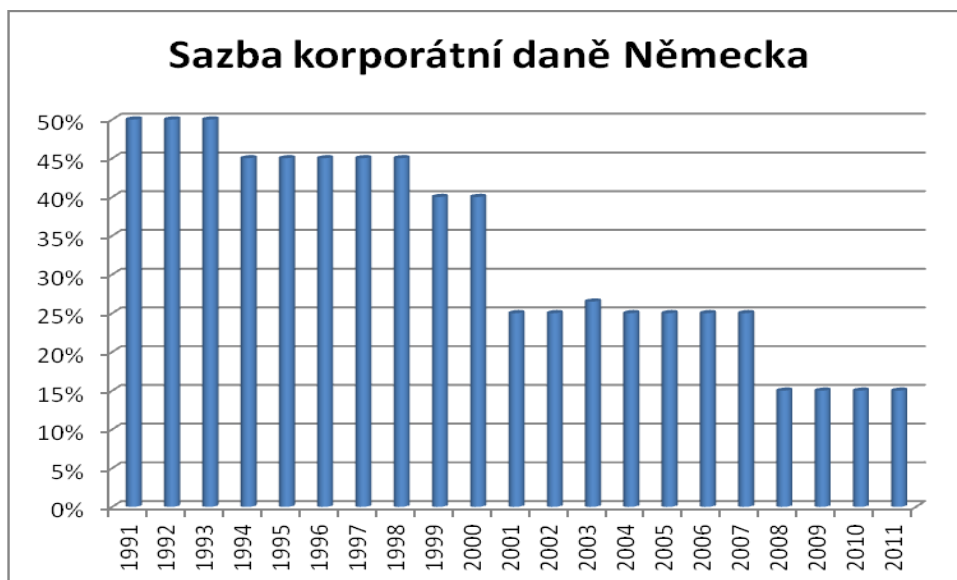
Daňové ztráty nepřesahující 511 500 EUR mohou být přeneseny do předchozího daňového období. Přesahující ztráty mohou být započteny do prvního miliónu čistého zisku daného roku bez omezení, ztráty přesahující tento limit mohou být započteny až do výše 60% čistého zisku. Na požádání může společnost převádět ztráty dopředu, aniž by je zároveň musela přenášet zpět. Zákaz přenášení ztrát se týká společností, v nichž došlo během pěti let k převodu více než 50% kapitálu, účasti nebo hlasovacích práv přímo nebo nepřímo na zákazníka, nebo na osobu zákazníkovi příbuznou. Přenášení ztrát je rovněž nepřípustné při převodech 25% až 50% akcií nebo hlasovacích práv během pěti let.

K propadnutí daňových ztrát nedojde v případě tzv. reorganizační doložky, tj. při převodu akcií za účelem záchrany společnosti. Výjimka z převádění daňových ztrát se týká také skupin společností. Daňové ztráty totiž nepropadnou, pokud je po přímém či nepřímém převodu akcií společnost vykazující daňovou ztrátu plně vlastněna jinou osobu.

V Německu jsou poskytovány daňové pobídky ve formě zrychlených nebo mimořádných odpisů. Namísto lineárních odpisů může být využito zrychlených odpisů při renovaci budov. Při renovaci činí zrychlená odpisová sazba až 9% po dobu sedmi let, následně pak odpisová sazba činí až 7% po dobu následujících čtyř let. Společnosti, jejichž hodnota čistých aktiv nepřesahuje 235 000 EUR, mohou využít mimořádných odpisů s odpisovou sazbou až 20% pro odepsání nákladů na pořízení nebo výrobu nového movitého majetku. Mimořádných odpisů přitom mohou společnosti využívat v roce pořízení majetku a po dobu následujících čtyř let, pokud zůstanou ve své stále domácí provozovně po dobu alespoň jednoho roku.

Sazba německé korporátní daně činí 15%, zvýšená o solidární příplatek 15,83%. Dividendy a další zisky vyplacené rezidentním společností podléhají 25% srážkové dani, zvýšené o solidární příplatek na 26,83%. Vývoj německé korporátní daně v posledních 20 letech znázorňuje následující graf 3.6.

Graf 3.6 Vývoj sazby korporátní daně Německa



Zdroj: OECD Tax Database; vlastní zpracování

V roce 1991 byla výše sazby korporátní daně 50%, mezi lety 1994 a 1998 činila 45%. Pokles o 15% zaznamela v roce 2000, kdy se snížila z původních 40% na 25%. V roce 2003 se sazba korporátní daně zvýšila na 26,5%, nicméně v roce 2004 znovu poklesla na 25%. V této výši se sazba udržela až do roku 2007, kdy poklesla na dosavadních 15%.

Za daňovou raritu vyskytující se v Německu lze považovat tzv. Gewerbesteuer, tj. živnostenskou daň. Dle §2 odst. 1 GewStG se totiž živnostenská daň vybírá ze všech podnikatelských nebo s nimi souvisejících aktivit, pokud jsou provozovány na území Německa. Živnostenské dani tedy podléhají mimo jiné všechny německé společnosti, jež jsou současně poplatníky korporátní daně. Výnos z této daně plyne výhradně do rozpočtu obcí. Zvláště je stanovena rovněž daňová sazba živnostenské daně. Dle §11 odst. 2 GewStG činí daňová sazba živnostenské daně 3,5%. Tato sazba se následně násobí koeficientem (tzv. Gewerbesteuerhebesatz), který stanovují obce v závislosti na svých finančních potřebách. Koeficient je roven 200%, pokud obec nestanovila jinou výši. Maximální výše je přitom 490%. Vybrané koeficienty živnostenské daně v roce 2011 jsou zachyceny v následující tabulce č. 3.11.

Tabulka 3.11 Vybrané koeficienty německé živnostenské daně

Název obce	Výše koeficientu (v %)	Konečná sazba živnostenské daně (v %)
Ulm	360	12,6
Mnichov	490	17,15
Berlín	410	14,35
Výmar	380	13,30
Düsseldorf	440	15,40
Stuttgart	420	14,70
Hamburg	470	16,45

Zdroj: Gewerbesteuer-Hebesatz 2011; vlastní zpracování

Při použití průměrného koeficientu 400%, bude daňové zatížení korporací rovno 29% (součet korporátní a živnostenské daně). Po následném započtení solidárního příplatku bude celkové daňové zatížení německých korporací přesahovat 30%.

4 Srovnání korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny a jeho dopady

V této kapitole budou poznatky předchozích kapitol srovnány a následně budou navržena možná teoretická řešení pro zlepšení ekonomické situace problémových zemí eurozóny, především s cílem zvýšení příjmů státních rozpočtů jednotlivých států.

Vzhledem k tomu, že je každá daň tvořena určitými prvky, je pro srovnání nutno zaměřit se na různé konstrukční prvky jednotlivé daně, v tomto případě daně korporátní.

4.1 Typ daňového systému

V současné době jsou dividendy ve všech pěti státech daněny v souladu s klasickým systémem korporátního zdanění (CL), ovšem s jistými odchylkami. Přehled daňových systémů je znázorněn v následující tabulce 4.1.

Tabulka 4.1: Typy daňových systémů vybraných států eurozóny

Stát	Řecko	Itálie	Irsko	Portugalsko	Německo
Typ daňového systému	CL	CL/PIN	CL	MCL	CL

Zdroj: OECD Tax Database; vlastní zpracování

Systémy zdanění korporací v Řecku, Itálii, Irsku, Portugalsku a v Německu jsou si podobné, byť vykazují některé odlišnosti. V Řecku a v Portugalsku podléhají vyplacené dividendy, stejně jako v Německu, srážkové dani.

Ve všech z vybraných pěti států jsou za určitých podmínek dividendy vyplacené mezi rezidentními společnostmi osvobozeny od daně. V Itálii se dividendy vyplacené mezi rezidentními společnostmi daní v souladu se systémem částečného zahrnutí (PIN), jsou totiž od daně téměř osvobozeny, podléhají jen 5% dani. Naproti tomu v Německu jsou od daně osvobozeny i dividendy vyplacené mezi společnostmi, jež daňovými rezidenty Německa nejsou.

V Portugalsku je uplatňuje modifikovaný systém (MCL), protože jsou stanoveny dvě sazby korporátní daně. Jde o progresivní zdanění, na prvních 12 500 EUR zisku se vztahuje 12,5% sazba korporátní daně, na zisk převyšující tuto hranici pak sazba dvojnásobně vyšší, tedy 25% sazba daně.

4.2 Poplatníci korporátní daně a zdanitelný příjem

Vymezení daňových poplatníků je ve srovnávaných zemích velmi podobné. Jde především o akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstva, apod. V Itálii korporátní dani navíc podléhají i soukromé společnosti a trusty, bez ohledu na účel jejich podnikání, v Řecku jí podléhá i stát a neziskové organizace. Irská korporátní daň se vztahuje i na bytová družstva, státní podniky, vzájemné pojišťovací společnosti, apod. Daňové povinnosti v Německu navíc podléhají i pojišťovny, penzijní fondy, právnické osoby soukromého práva, nadace, apod.

Pro daňové účely je stěžejní vymezení daňových rezidentů v jednotlivých státech. Za portugalského rezidenta se považuje společnost, jejíž sídlo nebo místo faktického řízení je umístěno na území Portugalska. Stejně pravidlo se uplatňuje i v Německu. Řeckými daňovými rezidenty jsou společnosti zaregistrované v Řecku, anebo fakticky řízené z Řecka. Italskými rezidenty jsou společnosti, které měly po většinu daňového období své sídlo, místo faktického řízení nebo svou hlavní podnikatelskou provozovnu umístěnu na území Itálie. Stát registrace společnosti přitom není důležitý. Základním kritériem pro určení irských rezidentů je fakt, zda společnost byla zaregistrována v Irsku.

Zdanitelný příjem se v Řecku a v Irsku dělí do několika skupin, v Irsku je tomu tak v souladu se specifickým systémem (Schedular system). Ve všech pěti státech podléhá korporátní dani celosvětový příjem rezidentních společností. Co se týče dividend vyplacených mezi společnostmi, které jsou daňovými rezidenty, jsou tyto plně osvobozeny v Řecku, Irsku a v Německu, jak již bylo uvedeno výše. V Itálii tyto dividendy podléhají 5% dani, v Portugalsku jsou od daně osvobozeny jen za určitých podmínek.

Právní úprava Irska poskytuje daňové úlevy společnostem začínajícím podnikání, pokud jejich celková daňová povinnost nedosáhne zákonem stanovených mezí. Podobná úprava se vyskytuje i v Itálii, kde společnosti nedosahující zákonem stanoveného obrátu podléhají pouze minimálnímu zdanění.

4.3 Odpisy

Odpisování umožňují daňové systémy všech pěti států, přičemž v Řecku a v Německu je odpisování stanoveno jako povinné. V Řecku, Portugalsku a v Německu je vedle lineárních odpisů možno využít rovněž metodu zrychleného odpisování. Výpočet sazeb pro zrychlené odpisování se přitom liší; v Řecku jsou sazby zrychleného odpisování stanoveny jako rovnoměrné sazby násobené třemi, v Německu jsou zrychlené odpisové sazby dvojnásobkem sazeb lineárních, nejvýše však 20%, v Portugalsku se při stanovení zrychlených sazeb rovněž vychází ze sazeb lineárních, které se navyšují v závislosti na době životnosti odpisovaného majetku.

Řecké, italské a německé daňové právo umožňuje plné odepsání majetku již v roce jeho pořízení. V Řecku se to týká majetku, jehož pořizovací hodnota nepřesahuje 1200 EUR, v Itálii majetku, jehož pořizovací cena nepřesahuje 516,46 EUR, a v Německu majetku, jehož pořizovací cena nepřesahuje 410 EUR. V Řecku lze v roce pořízení plně odepsat rovněž majetek, jehož čistá hodnota je po odpisování nižší než 10% nákladů na jeho pořízení. Co se týče nákladů na zahájení podnikání, mohou být v Řecku odepsány v období maximálně pěti let, v Portugalsku se na ně aplikuje 33% roční odpisová sazba.

V žádné ze srovnávaných zemí není možno odpisovat pozemky. Naproti tomu odpisování předmětů duševního vlastnictví umožňují daňové systémy všech pěti států. Ochranné známky a patenty je možno v Řecku a v Portugalsku odpisovat po dobu shodnou s dobou jejich využití, v Itálii je možno náklady vynaložené na ochranné známky odpisovat ročně do jedné osmnáctiny jejich výše. Patenty a know-how se dle italské úpravy odpisují ročně až do poloviny výše své ceny. V Irsku se na předměty duševního vlastnictví aplikuje odpisová sazba ve výši 7%. Odpisování nemovitého majetku umožňuje rovněž i německá úprava. Goodwill je možno za určitých podmínek odpisovat v Řecku, Itálii a v Německu.

4.4 Daňové ztráty

Snižování základu daně o daňové ztráty umožňují daňové úpravy všech pěti srovnávaných zemí. Podstatné rozdíly lze však nalézt v zákonem stanovené době, po níž je možno odčítat daňové ztráty, a ve výši těchto daňových ztrát. Možnosti převádění daňových ztrát ve vybraných státech eurozóny jsou zachyceny v následující tabulce 4.2.

Tabulka 4.2: Možnosti převádění daňových ztrát ve vybraných státech eurozóny

Stát	Převádění daňových ztrát do následujících daňových období	Převádění daňových ztrát do předchozích daňových období
Řecko	ano	ne
Itálie	ano	ne
Irsko	ano	ano
Portugalsko	ano	ne
Německo	ano	ano

Zdroj: European Tax Handbook, 2011; vlastní zpracování

Řecká a italská právní úprava shodně upravuje dobu, v níž je možno převádět daňové ztráty do následujících daňových období. Tato doba činí v Řecku a v Itálii pět let. V Itálii je navíc možno v prvních třech letech podnikatelské činnosti převádět daňové ztráty neomezeně. Naproti tomu je v Portugalsku možno převádět daňové ztráty do čtyř následujících daňových období; irská právní úprava umožňuje neomezené převádění daňových ztrát. Zpětné převádění daňových ztrát je zakázáno v Řecku, v Itálii a v Portugalsku. Irská právní úprava umožňuje zpětné převádění daňových ztrát při nezměněné podnikatelské činnosti do tří předchozích období.

Německá úprava převádění daňových ztrát je naprosto odlišná od čtyř výše uvedených právních úprav. V Německu se totiž daňové ztráty primárně převádějí nazpět, a to do výše 511 500 EUR. Pokud daňová ztráta přesahuje tuto výši, může být započtena do prvního miliónu čistého zisku, a v případě, že daňová ztráta přesahuje i tuto hranici, může být započtena až do výše 60% čistého zisku. Pokud společnost nechce převádět daňové ztráty nazpět, může požádat o možnost převádění daňových ztrát pouze dopředu.

Možnost převádět daňové ztráty do jiných daňových období je ve všech státech vázána na určité podmínky. Zákaz přenášení ztrát se např. v Řecku týká fúzí společností, v Itálii a v Portugalsku je přenášení daňových ztrát zakázáno při změně podnikatelské činnosti. V Německu se zákaz převádět daňové ztráty vztahuje na případy převodu většiny kapitálu, účasti, nebo hlasovacích práv. Omezení možnosti převádět daňové ztráty se týká

v Itálii případů přenesení většiny hlasovacích práv společnosti na jiný subjekt, v Irsku případů podstatných změn v charakteru podnikání.

Speciální úpravu skupinového zdanění společností je možno nalézt v Portugalsku a v Německu. Výhodou skupinového zdanění je především možnost navzájem převádět daňové ztráty mezi společnostmi, jež podléhají skupinovému zdanění.

4.5 Daňové pobídky

Řecko nabízí široké spektrum daňových pobídek, které se liší v závislosti na oblasti, v níž se investice uskutečňuje. Pobídky mohou dosáhnout až 50% nákladů investice. Rovněž v Itálii většina daňových pobídek souvisí s ekonomicky slabšími regiony. Společnosti uskutečňující své investice v těchto regionech mají nárok na slevu na dani na nově pořízený majetek. Také jsou poskytovány pobídky na investice do průmyslového majetku, či pobídky ve formě možnosti odpočtu části nákladů na výzkum a vývoj. Pobídky na výzkum a vývoj jsou přitom v Itálii značně vyšší, pokud má společnost uzavřenu smlouvu s výzkumnou institucí či univerzitou. V Portugalsku jsou daňové pobídky upraveny speciálním zákonem a jejich spektrum je rovněž poněkud široké. Významné pobídky se stejně jako v Řecku a v Itálii týkají méně rozvinutých regionů. Investoři uskutečňující své investice v málo rozvinutých vnitrozemských oblastech Portugalska se mohou těšit řadě daňových výhod, např. snížené sazby korporátní daně, možnosti uplatňovat metodu zrychleného odpisování, apod. Stejně jako v Itálii jsou i v Portugalsku poskytovány daňové pobídky na investice související s výzkumem a vývojem.

Naproti tomu jedinou poskytovanou daňovou pobídkou v Německu je možnost uplatňovat zrychlenou metodu odpisování. Spektrum pobídek v Irsku je rovněž velmi malé, jde pouze o možnost zrychleného odpisování v rámci speciálního projektu na rozvoj měst a venkova.

4.6 Sazba korporátní daně

Sazby korporátních daní všech srovnávaných států v minulých dvaceti letech klesaly, až na malé výkyvy v některých obdobích, viz grafy 3.2, 3.3, 3.4, 3.5 a 3.6. Permanentně klesající trend vykazovala pouze sazba irské a portugalské korporátní daně.

Přehled sazeb korporátních daní Řecka, Itálie, Irska, Portugalska a Německa v roce 2011 zachycuje tabulka č. 4.3.

Tabulka 4.3: Sazby korporátních daní vybraných států eurozóny v roce 2011

Stát	Řecko	Itálie	Irsko	Portugalsko	Německo
Sazba korporátní daně	20%	27,5%	12,5%	25%	15%

Zdroj: OECD Tax Database; vlastní zpracování

Jak vyplývá z tabulky 4.3, nejvyšší sazba korporátní daně byla v roce 2011 v Itálii. Nejnižší pak byla v Irsku, kde činila 12,5%.

Při hodnocení sazeb korporátních daní je ovšem nutno si uvědomit, že společnosti podléhající této dani mnohdy neplatí pouze daň korporátní, ale mohou podléhat i jiným daním, popř. platbám či příspěvkům. V rámci srovnávaných zemí jde především o korporátní daň v Německu, jelikož němečtí daňoví poplatníci, jak již bylo uvedeno v podkapitole 3.2.3., platí vedle korporátní daně i tzv. solidární příplatek a živnostenskou daň. Celkové zatížení německých korporací proto přesahuje 30%. Rovněž v Portugalsku se platí příspěvek ve výši 1,5%. Následující tabulka 4.3 proto znázorňuje celkové daňové zatížení korporací ve vybraných zemích eurozóny, tedy zdanění po přičtení ostatních příspěvků placených poplatníky korporátní daně.

Tabulka 4.4: Celkové daňové zatížení korporací vybraných států eurozóny v roce 2011

Stát	Řecko	Itálie	Irsko	Portugalsko	Německo
Celkové daňové zatížení	20%	27,5%	12,5%	26,5%	30,2%

Zdroj: OECD Tax Database; vlastní zpracování

Po srovnání tabulek 4.3 a 4.4 je možno konstatovat, že největšímu daňovému zatížení podléhají korporace v Německu, byť je obecná sazba korporátní daně v rámci srovnávaných zemí nejvyšší v Itálii.

4.7 Návrhy a doporučení

V souvislosti s dluhovou krizí, se kterou se v současné době potýká více a více států eurozóny, se státy snaží nalézt všechna možná řešení, jak navýšit svůj státní rozpočet. Navýšení státních příjmů je možno uskutečnit mimo jiné i změnami daňového systému, především pak změnou zdanění korporací.

Srovnávanými státy v této diplomové práci jsou na jedné straně problémové státy eurozóny, tj. Řecko, Itálie, Irsko a Portugalsko, a na druhé straně Německo, jako nejsilnější stát eurozóny. Jde o země velmi rozdílné, jejichž daňové systémy jsou výsledkem několikaletého procesu vývoje, jenž byl a stále je ovlivňován především ekonomickými, politickými, historickými, geografickými a podobnými faktory.

Jedním z mnoha řešení navýšení státního rozpočtu by mohla být změna systému zdanění korporací. Při opomenutí malých a středních společností je nutno poznamenat, že efektivní zdanění velkých, mnohdy nadnárodních společností, by mohlo být jedním z mnoha doprovodných řešení státních dluhů. Státy tudíž musí nastavit své daňové systémy tak, aby na jednu stranu byly pro daňového poplatníka únosné, a zároveň, aby stát na zdanění korporací co nejvíce získal.

Co se týče systémů zdanění korporací, především z pohledu, zda dochází k ekonomickému dvojímu zdanění, je možno konstatovat, že si jsou systémy zdanění korporací všech pěti států poněkud podobné. Stejně jako ve většině států EU a OECD využívá i těchto pět států klasického systému zdanění, nebo jeho modifikací. To znamená, že v určité míře dochází ve všech pěti státech k ekonomickému dvojímu zdanění.

Ekonomické dvojí zdanění je sice z pohledu daňového poplatníka negativním faktorem, nicméně jelikož k němu dochází ve většině států, bude pro státy spíše výhodnější tento systém zanechat a nadále využívat. Je tomu tak proto, že daňový poplatník nebude příliš motivován k přemístění své společnosti a svého podnikání do jiného státu, když i v tomto jiném státu bude docházet k ekonomickému dvojímu zdanění. Tedy vzhledem

k tomu, že je klasický systém zdanění korporací v současné době hojně využíván nejen v rámci zemí Evropské unie, ale rovněž v zemích OECD, měly by jej státy zachovat.

Osvobození dividend vyplacených mezi rezidentními společnostmi od daně je možno chápat jako motivační aspekt, a proto by jej státy měly zavést, popřípadě ponechat. To stejné se týká dividend vyplacených mezi nerezidentními společnostmi, které jsou od daně osvobozeny pouze v Německu. Je tedy zřejmé, že by problémové státy eurozóny mohly po vzoru Německa osvobodit od daně dividendy, které jsou vyplácené mezi společnostmi, jež nejsou daňovými rezidenty příslušného státu. Zabránilo by se tak možnému znevýhodnění daňových rezidentů na úkor daňových nerezidentů.

Státy by měly ve svých právních úpravách zakotvovat co nejširší vymezení daňových poplatníků, a to především z důvodu přehlednosti a předcházení možnému obcházení zákona prostřednictvím podnikání pod jinými právními formami. Tomuto požadavku vyhovují právní úpravy všech srovnávaných států.

Z hlediska zdaňovaného příjmu se jeví za velmi efektní a pro začínající podnikatele motivující zavedení výhod a různých slev na dani pro společnosti, které stojí na počátcích svého podnikání, po vzoru italské a irské daňové úpravy. Minimální daňový odvod není totiž pro státní pokladnu ve srovnání s jinými příjmy příliš důležitý, ale naopak minimální daň či daňová úleva může motivovat společnosti k umístění svého podnikání právě na území státu, jenž tyto výhody poskytuje.

Odpisování, jakožto nemožnost odečíst od daně vynaložený náklad hned v momentu jeho uskutečnění, je upraveno ve všech srovnávaných státech. V Řecku a v Německu je dokonce povinné. Z analýzy provedené v kapitole 3 je zřejmé, že velmi široké spektrum odepisovatelných položek je obsaženo především v právních úpravách Irska a Německa. Za efektivní z hlediska státu lze považovat právní úpravu obsahující větší počet odepisovatelných položek s nízkou roční odpisovou sazbou. Proto by se právní úpravy Řecka, Itálie a Portugalska měly v případě změn vydat spíše tímto směrem, měly by tedy poskytovat co nejširší vymezení odepisovatelných položek. Na stanovení odpisování jako povinnosti daňového poplatníka je rovněž nutno nahlížet jako na pozitivní jev, a proto by stejně jak tomu je v Řecku a v Německu, měly i ostatní ze srovnávaných států uzákonit odpisování jako povinné.

Co se týče daňových ztrát a jejich převádění, je pro stát vždy výhodnější omezená doba možnosti převádění daňových ztrát, především za účelem průhlednosti a snížení pravděpodobnosti daňových úniků. Nejstriktnější je pro daňové poplatníky právní úprava Německa. Pro zbylé čtyři srovnávané státy by bylo jistě výhodné změnit své systémy tímto směrem. Především Irsko by mělo časově omezit dobu převádění daňových ztrát, která je v současnosti neomezená. Omezení doby, v níž by bylo možno převádět daňové ztráty, se jeví jako velmi vhodné především z důvodu větší průhlednosti.

Zároveň je možno konstatovat, že jsou řecká omezení a zákazy převádění daňových ztrát poněkud nedostatečná. Ve srovnání s ostatními zeměmi je řecká úprava velmi benevolentní a neposkytuje striktní pravidla v případě přenosu hlasovacích práv, podstatné změně předmětu podnikání, apod., jako tomu činí ostatní státy. Velmi přínosnou se zdá být úprava skupinového zdanění v Portugalsku a v Německu, i když skupinové zdanění s sebou bezpochyby přináší i vyšší administrativní nároky a náklady.

Jiným řešením pro zvýšení státních příjmů může být přilákání nových investorů. K tomu mohou významnou mírou přispět daňové pobídky. V rámci srovnávaných zemí jsou daňové pobídky hojně využívány především v Řecku, Itálii a v Portugalsku. Všechny tyto tři země především poskytují poněkud vysoké daňové pobídky pro investory, kteří investují do určitých regionů Řecka, Itálie a Portugalska, jde tedy o daňové pobídky stimulující podporu méně rozvinutých regionů. Tato úprava je nezbytná, jde totiž o velmi efektivní způsob rozvoje zaostalých oblastí.

Problémovým se ovšem může jevit fakt, že Řecko, Itálie i Portugalsko jsou zeměmi stejného regionu – Jižní Evropy. Daňové pobídky, jež si jsou velmi podobné, a jsou zároveň poskytovány zeměmi s velmi blízkou geografickou polohou, by si totiž mohly navzájem konkurovat. Proto by bylo vhodné, aby se daňové pobídky těchto tří států sobě co nejvíce podobaly, a tím by se snížila možná vzájemná konkurence. Nicméně je jistě důležité jejich zachování a případné rozšiřování, a to nejen do málo rozvinutých regionů. Daňové pobídky totiž jsou velmi efektivním a účinným nástrojem ke stimulaci ekonomiky, a proto by jich státy měly nabízet co nejvíce.

Jelikož se všechny čtyři ze srovnávaných problémových států eurozóny potýkají s velmi vysokou mírou nezaměstnanosti (Řecko – 21,2%, Itálie – 9,3%, Irsko – 14,7%, Portugalsko – 14,6%), mohly by tyto státy začít poskytovat především daňové pobídky, jež

by přispěly k tvorbě nových pracovních míst. Takovéto pobídky se jeví téměř jako nezbytné především v případě Řecka.

Spektrum daňových pobídek dle irské právní úpravy je velmi úzké, je zřejmé, že by Irsko mohlo zavést i jiné daňové pobídky, než jen možnost uplatňovat metodu zrychleného odpisování.

Sazby korporátních daní srovnávaných států jsou velmi variabilní. Jak již bylo zdůrazněno výše, pro efektivní srovnání sazeb je nezbytné zabývat se celkovým daňovým zatížením korporací, a nejen výší sazby korporátní daně.

Co se týče sazby korporátní daně, ze všech srovnávaných zemí největšímu zatížení podléhají němečtí daňoví poplatníci. Naproti tomu sazba korporátní daně v Irsku je velmi nízká, patří zároveň mezi nejnižší sazby v rámci celé EU. Ve srovnání s daňovým zatížením korporací v Německu, které dosahuje 30,2%, jde o velký rozdíl. Irské daňové zatížení je jediným v rámci srovnávaných zemí, které je hluboce pod úrovní 20%. Irský daňový systém je sice nutno pokládat za velmi konkurenceschopný a výhodný pro daňové poplatníky, a to především vzhledem k nízké sazbě korporátní daně, a také vzhledem k celkově velmi výhodně nastavenému systému, nicméně vzhledem k irskému zadlužení je otázkou k zamyšlení, zda by se sazba irské korporátní daně neměla radikálně zvýšit, a zda by se nemělo celkově změnit nastavení irské korporátní daně.

Rovněž by se měla zvýšit i sazba korporátní daně Řecka. Efektivním a přínosným by bylo i zavedení obdoby německé živnostenské daně, tedy daně, jejíž výnos by plynul do rozpočtů obcí a přispěl by tak k rozvoji regionů, a to nejen těch zaostalých. Zároveň je možno říci, že by Portugalsko mělo s cílem zvýšení svých státních příjmů zrušit progresivní zdanění a zavést lineární daň, jejíž výše by se spíše blížila výši současné zvýšené sazby korporátní daně, tj. 25%.

5 Závěr

Cílem předložené diplomové práce bylo srovnat korporátní zdanění vybraných zemí eurozóny. K dosažení vytyčeného cíle byly použity metody analýzy, komparace a syntézy.

Ekonomiky některých států eurozóny se v současné době potýkají s hlubokou ekonomickou recesí, jejímiž průvodními jevy jsou především enormní zadlužení států a vysoká nezaměstnanost. S tím také souvisí negativní psychologický dopad na obyvatelstvo a prohlubující se deprese.

Daně jsou nejdůležitější položkou státních příjmů zemí Evropské unie. Jsou tedy jedním ze základních nástrojů, jimiž mohou státy navýšit své příjmy. V rámci zemí eurozóny jsou to právě přímé daně, které jsou velmi odlišně nastaveny v jednotlivých státech. Z tohoto důvodu je nutné zabývat se právní úpravou přímých daní a možnými řešeními jejich teoretických změn.

Vzhledem k zmíněné dluhové krizi eurozóny byly pro účely této práce vybrány na jedné straně čtyři státy s největším zadlužením, a na druhé straně jeden zástupce silných států. Na základě statistických údajů Eurostatu byly v roce 2011 nejzadluženějšími státy Řecko, Itálie, Irsko a Portugalsko. Jako kontrast bylo pro účely srovnání vybráno Německo, které je největším čistým plátcem do evropského rozpočtu, sehrálo důležitou roli již při formování Evropské unie, je zároveň nejlidnatějším státem Unie, a v neposlední řadě je úzce spjato s nejdůležitější institucí celé eurozóny, Evropskou centrální bankou.

Diplomová práce se skládá z pěti kapitol. Po úvodní kapitole následuje kapitola druhá, která nese název Teoretická východiska korporátního zdanění a je členěna do dvou podkapitol. První podkapitola je zaměřena na daňovou teorii s důrazem na korporátní daň a na systémy korporátního zdanění. Ve druhé podkapitole jsou rozebrány základy evropského práva, především daňová ustanovení, a také evropská měnová unie.

Třetí kapitola, nazvaná Analýza korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny, je rovněž rozdělena do dvou podkapitol. První z nich je zaměřena na problémové země eurozóny a je v ní postupně analyzováno korporátní zdanění Řecka, Itálie, Polska a Portugalska. Druhá podkapitola upravuje korporátní zdanění Německa, je v ní rozebrána německá ekonomika, daňový systém, a následně korporátní daň.

Ve čtvrté kapitole, nazvané Srovnání korporátního zdanění vybraných zemí eurozóny a jeho dopady, jsou poznatky z předešlých kapitol srovnány a následně jsou navržena možná teoretická řešení a doporučení.

Předložená diplomová práce byla zpracována v první polovině roku 2012, tedy v období, kdy krize eurozóny neustále gradovala a prohlubovala se. Je proto nutno poznamenat, že vzhledem k vývoji v roce 2012 došlo k podstatné změně okolností, a je pravděpodobné, že výčet problémových a v diplomové práci srovnávaných států nebude konečný. Dá se předpokládat, že další problémovou zemí může být např. také Španělsko, které se potýká s enormně vysokou mírou nezaměstnanosti, a patří také mezi státy, které žádají finanční pomoc z Evropské unie.

Nicméně pouze budoucí vývoj ukáže, zda případné daňové reformy a různá úsporná opatření v problémových zemích přinesou řešení z dluhové krize, anebo zda bude pro některé problémové státy jediným řešením definitivní odchod z eurozóny. Tato problematika však nebyla předmětem předložené diplomové práce; řešení nastalé nepříznivé situace bude výsledkem odborných jednání, která budou muset být činěna v souladu s politickými konsensy napříč zeměmi eurozóny. Je však nutno poznamenat, že i po teoretickém odchodu z eurozóny budou státy muset čelit svým dluhům, a proto i poté budou daňové změny systémů zdanění korporací aktuálním tématem.

Seznam použité literatury

- [1] BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
- [2] BOGUSZAK, J., J. ČAPEK a A. GERLOCH. *Teorie práva*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 347 s. ISBN 80-7357-030-0.
- [3] GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. 335 s. ISBN 987-80-7201-745-4.
- [4] GUTIÉRREZ, Carlos P. et al. *Global Corporate Tax Handbook 2010*. Amsterdam: IBFD, 2010. 1108 s. ISBN: 978-90-8722-077-8.
- [5] HABERSTOCK, Lothar a Volker BREITHECKER. *Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*. 14. vyd. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2008. 388 s. ISBN 978-3-503-10695-0.
- [6] HENDRYCH, Dušan et al. *Správní právo : Obecná část*. 7. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 837 s. ISBN 978-80-7400-049-2.
- [7] JÁNOŠÍKOVÁ, P., P. MRKÝVKA, I. TOMAŽIČ et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
- [8] MACHOVÁ, Z., M. KAŠTAN, L. JANÍČKOVÁ a I. KOTLÁN. *Tax Burden in OECD Countries : WTI Application*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2011. 146 s. ISBN 978-80-248-2537-3.
- [9] MIRČEVSKÁ, Dalimila. *Kapitálové společnosti : daně, účetnictví, právo*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 207 s. ISBN 978-80-247-3000-4.
- [10] NIEHUS, Ulrich a Helmuth WILKE. *Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften*. 1. vyd. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2007. 365 s. ISBN 978-3-7910-2224-6.
- [11] OUTLÁ, Veronika et al. *Právo Evropské unie*. 2. upr. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2008. 525 s. ISBN 978-80-7380-084-0.
- [12] RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. 385 s. ISBN 987-7179-563-6.

- [13] SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 202 s. ISBN 978-80-7380-223-3.
- [14] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
- [15] ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [16] TICHÝ, L., R. ARNOLD, J. ZEMÁNEK, R. KRÁL a T. DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck. 2011. 953 s. ISBN 978-80-7400-333-2.
- [17] VAN BOEIJEN OSTASZEWSKA, Ola. *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam: IBFD, 2011. 930 s. ISBN 978-90-8722-093-8.
- [18] WILKE, Kay-Michael. *Lehrbuch Internationales Steuerrecht*. 9. vyd. Herne: Neue Wirtschafts-Briefe, 2009. 354 s. ISBN 978-3-482-75519-4.

Seznam použitých internetových zdrojů

- [19] BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. [online]. *Einteilung der Steuern*. [cit. 2012-05-13]. Dostupné z WWW: <http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_53848/DE/BMF__Startseite/Service/Broschueren__Bestellservice/Steuern/20260__Steuern__A__bis__Z,property=publicationFile.pdf>.
- [20] BUSINESSINFO. [online]. *Maastrichtská smlouva*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/zavedeni-eura-v-cr/euro-maastrichtska-smlouva/1001759/51168/>>.
- [21] BUSINESSINFO. [online]. *Měnová unie a jednotná měna*. [cit. 2012-05-13]. Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/politiky-eu/menova-unie-a-jednotna-mena/1000521/11015/>>.

- [22] DEUTSCHE BANK RESEARCH. [online]. *EU Net Contributor or Net Recipient*. [cit. 2012-05-13]. Dostupné z WWW: <http://www.dbresearch.com/PROD/DBR_INTERNET_EN-PROD/PROD0000000000273546.pdf>.
- [23] EUROPEAN COMMISSION. [online]. *Country Chapters*. [cit. 2012-05-04]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_6047_en.htm>.
- [24] EUROPEAN COMMISSION. [online]. *Eurostat*. [cit. 2012-05-01]. Dostupné z WWW: <<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/>>.
- [25] EUROPEAN COMMISSION. [online]. *Eurostat : General government gross debt (Maastricht debt) in % of GDP-annual data* [cit. 2012-05-02]. Dostupné z WWW: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/dataset?p_product_code=TIPSGO10>.
- [26] EUROPEAN COMMISSION [online]. *Taxation trends in the European Union - Main results*. [cit. 2012-05-01]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf>.
- [27] EUROPEAN COMMISSION. [online]. *"Taxes in Europe" database*. [cit. 2012-05-03]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html>.
- [28] EVROPSKÁ CENTRÁLNÍ BANKA. [online]. *Hospodářská a měnová unie*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <<http://www.ecb.int/ecb/history/emu/html/index.cs.html#stage1>>.
- [29] EVROPSKÁ CENTRÁLNÍ BANKA. [online]. *Mapa Eurozóny 1999-2011*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <<http://www.ecb.int/euro/intro/html/map.cs.html>>.
- [30] EVROPSKÁ KOMISE. [online]. *Daně : Vaše Evropa : Podniky*. [cit. 2012-05-01]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_cs.htm>.

[31] EVROPSKÁ KOMISE. [online]. *Konvergenční kritéria*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/ceskarepublika/information/glossary/term_63_cs.htm>.

[32] EVROPSKÁ UNIE. [online]. *Irsko*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/ireland/index_cs.htm>.

[33] EVROPSKÁ UNIE. [online]. *Itálie*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/italy/index_cs.htm>.

[34] EVROPSKÁ UNIE. [online]. *Německo*. [cit. 2012-05-13]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/germany/index_cs.htm>.

[35] EVROPSKÁ UNIE. [online]. *Portugalsko*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/portugal/index_cs.htm>.

[36] EVROPSKÁ UNIE. [online]. *Řecko*. [cit. 2012-05-06]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/greece/index_cs.htm>.

[37] EVROPSKÝ PARLAMENT. [online]. *Rozpočet na rok 2010*. [cit. 2012-05-13]. Dostupné z WWW: <<http://www.europarl.europa.eu/news/cs/headlines/content/20080605FCS31027/5/html/Kdo-p%C5%99isp%C3%ADv%C3%A1-nejv%C3%ADce-do-rozpo%C4%8Dtu-EU>>.

[38] GEWERBESTEUER-HEBESATZ. [online]. *Gewerbesteuer-Hebesätze für die Gemeinden in Deutschland*. [cit. 2012-05-20]. Dostupné z WWW: <<http://gewerbesteuer-hebesatz.de/index.html>>.

[39] OECD [online]. *Corporate and capital income taxes*. [cit. 2012-05-04]. Dostupné z WWW: <http://www.oecd.org/document/60/0,3746,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html#C_CorporateCaptial>.

[40] OECD [online]. *Overall statutory tax rate on dividend income*. [cit. 2012-05-04]. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/26/51/33717596.xls>>.

Seznam zkratek

CIT	Corporate Income Tax, daň z příjmů právnických osob
DEM	Německá marka
DPH	Daň z přidané hodnoty
ECB	Evropská centrální banka
ECU	European Currency Unit, Evropská měnová jednotka
EHS	Evropské hospodářské společenství
ERM-II	European Exchange Rate Mechanism II, Evropský mechanismus směnných kurzů II
ES	Evropská společenství
ESCB	Evropský systém centrálních bank
ESD	Evropský soudní dvůr
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
EU	Evropská unie
EUR	Měnová jednotka euro
Euratom	Evropské společenství pro atomovou energii
GewStG	Gewerbsteuergesetz, německý zákon o živnostenské dani
GG	Grundgesetz, Ústava SRN
GRD	Řecká drachma
HDP	Hrubý domácí produkt
HNP	Hrubý národní produkt
HMU	Hospodářská a měnová unie
IEP	Irská libra

ITL	Italská lira
KStG	Körperschaftsteuergesetz, německý zákon o dani z příjmů právnických osob
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development, Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OEEC	Organization for European Economic Co-operation, Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci
PIT	Personal Income Tax, daň z příjmů fyzických osob
PTE	Portugalské escudo
SES	Smlouvo o založení Evropského společenství
SESAE	Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii
SEU	Smlouva o Evropské unii
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 1. 7. 2012



Bc. Hana Klabusayová